

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ-TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňový systém České republiky se zaměřením na daň z příjmů právnických osob

Czech Republic Tax System with Focus on the Corporate Income Tax

Student: David Biedrava

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Krajňák

Ostrava 2014

Zadání bakalářské práce

Student: **David Biedrava**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: **Daňový systém České republiky se zaměřením na daň z příjmů
právnických osob**
Czech Republic Tax System with focus on the Corporate Income Tax

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňová soustava České republiky
 3. Legislativní úprava daně z příjmů
 4. Analýza daně z příjmů právnických osob
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem 2013*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1056 s. ISBN 978-80-7263-784-3.
- ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014

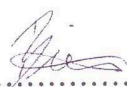
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně. Příloha č. 1 mi daná k dispozici, jsem samostatně doplnil.

V Ostravě dne 9. května 2014



.....

David Biedrava

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Daňová soustava ČR	6
2.1	Daň a její konstrukční prvky	6
2.1.1	Daň	7
2.1.2	Konstrukční prvky daně	7
2.2	Funkce daní.....	10
2.3	Charakteristika jednotlivých daní daňového systému ČR.....	11
2.4	Daně přímé	11
2.4.1	Daně z příjmů	12
a)	Daň z příjmů fyzických osob (DPFO)	13
b)	Daň z příjmů právnických osob (DPPO)	14
2.4.2	Majetkové daně	14
c)	Daň z nemovitých věcí.....	14
d)	Daň z nabytí nemovitých věcí.....	17
e)	Silniční daň	18
2.5	Daně nepřímé.....	18
2.5.1	Daň z přidané hodnoty (DPH).....	19
2.5.2	Spotřební daň.....	20
2.5.3	Clo	22
2.5.4	Energetické daně	22
3	Legislativní úprava daně z příjmů.....	23
3.1	Struktura zákona o daních z příjmů	23
3.2	Zákon o dani z příjmů právnických osob	24
3.3	Odpisy.....	35
3.3.1	Účetní odpisy.....	35
3.3.2	Daňové odpisy.....	37

f)	Lineární (rovnoměrné) odpisování	37
g)	Zrychlené odpisování	39
3.4	Model pro výpočet daně z příjmů právnických osob	40
3.4.1	Postup při výpočtu účetního výsledku hospodaření a DPPO	41
3.4.2	Postup při zjištění základu daně	42
3.4.3	Úprava základu daně, výpočet daně a zisk po zdanění	44
4	Analýza daně z příjmů právnických osob	45
4.1	Modelový příklad výpočtu DPPO u s. r. o.	45
4.2	Postup při podání daňového přiznání	48
4.3	Možnosti optimalizace daňové povinnosti	52
4.3.1	Možnosti optimalizace daňové povinnosti formou odčitatelných položek	52
h)	Optimalizace daňové povinnosti – daňová ztráta	52
i)	Optimalizace daňové povinnosti – výdaje na výzkum a vývoj.....	54
j)	Optimalizace daňové povinnosti – bezúplatné poskytnuté plnění	55
4.4	Komparace daňového zatížení právnické osoby a fyzické osoby	57
4.4.1	Výpočet daně z příjmů právnických osob společnosti ZYZZ, s. r. o.	58
4.4.2	Výpočet daně z příjmů OSVČ (fyzické osoby).....	60
5	Závěr	64
	Seznam použité literatury	65
	Seznam zkratk	67
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daňový systém představuje provázaný celek všech daní, které se v daném státě nacházejí včetně úpravy výběru daní. V minulosti byly požadavky na dobrý daňový systém definovány v díle Adama Smithe, který byl významným skotským ekonomem, filosofem a zakladatelem moderní ekonomie.

Tyto požadavky na optimální daňový systém formuluje i Joseph Stiglitz. Ten však nevytváří nic revolučního, ale pouze rozvíjí daňový kánon Adama Smithe, který je již obsažený v díle Bohatství národů z roku 1776. Daně a s nimi související daňové zákony byly v minulosti stanoveny například panovníkem, králem, císařem. V současnosti jsou daňové zákony, konkrétně v České republice, vydávány a novelizovány Ministerstvem financí ČR (ve spolupráci s Komorou daňových poradců ČR). K novelizaci daňových zákonů dochází i z důvodu vstupu České republiky do Evropské unie, aby tyto zákony nebyly v rozporu s předpisy tohoto společenství. Česká republika se stala plnoprávným členským státem EU 1. května 2004.

Cílem bakalářské práce je analyzovat daňový systém ČR s bližší specifikací oblasti daně z příjmů právnických osob.

První část práce se zaměřuje na základní pojmy, charakteristiku daňového systému a také jednotlivých daní. Zobrazuje celkový náhled na fungování daní v České republice.

Druhá část bakalářské práce rozebírá strukturu zákona o daních z příjmů, kterou upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a poukazuje na povinnosti plynoucí z tohoto zákona pro právnické osoby.

Ve třetí části, obsahující praktické využití získaných znalostí z předešlých částí, je práce zaměřena na výpočet daňové povinnosti právnické osoby, který je znázorněn na konkrétním příkladu fiktivní společnosti. Výpočet doprovází navržení možné optimalizace při vzniku daňové povinnosti pomocí odčitatelných položek a postup při vyplnění daňového přiznání v návaznosti na příklad fiktivní společnosti.

Dále je v této části řešena komparace právnické osoby a fyzické osoby samostatně výdělečně činné a výhody a nevýhody těchto právních forem podnikání ve vztahu k dani z příjmů. Pro srovnání je použit stejný základ daně jak u s. r. o. tak u OSVČ.

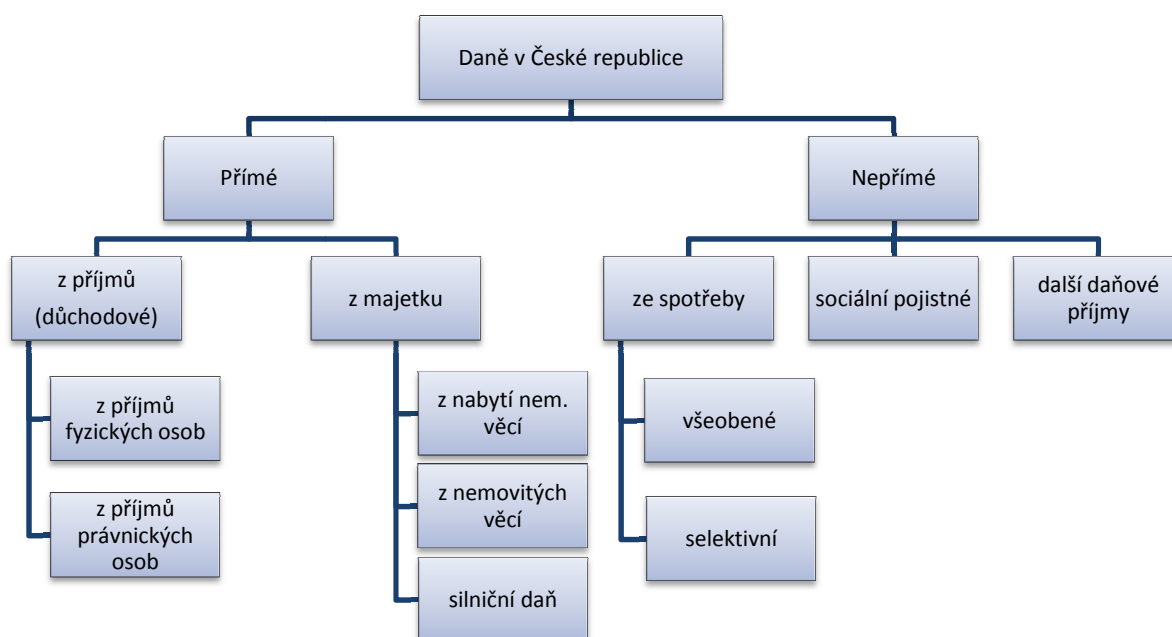
Bakalářská práce jako celek využívá metody charakteristiky, komparace, analýzy a dedukce.

2 Daňová soustava ČR

Daňová soustava České republiky byla uzákoněna dne 1. 1. 1993 a je soustavou všech daní, které v daném státě existují. Funguje jako provázaný systém a má za úkol zajistit státu dostatek finančních prostředků, neboli zabezpečit příjmy státního rozpočtu výběrem daní. Tyto vybrané prostředky jsou následně použity k zabezpečení chodu státní správy a veřejného sektoru.

V České republice máme několik daní, které mají mezi sebou různé vazby. V této souvislosti tedy hovoříme o daňovém systému nebo o soustavě daní.¹ Schéma současné daňové soustavy znázorňuje Obr. 2.1.

Obr. 2.1 Současná daňová soustava České republiky



Zdroj: Vlastní zpracování dle Široký (2008)

2.1 Daň a její konstrukční prvky

Daň je základním pojmem této práce. Následující kapitoly vysvětlují podstatu tohoto pojmu.

¹ Vančurová, Láchová (2012)

2.1.1 Daň

Daň lze definovat jako povinnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Může být buď platbou pravidelně se opakující (v časových intervalech), nebo platbou nepravidelně se opakující.

Tato platba je:

- Neúčelová – znamená, že nevíme předem, na co bude použita,
- Nenávratná – platba odvedená do veřejného rozpočtu se nám zpět již nevrátí,
- Neekvivalentní – jednotlivec nespotřebuje stejnou část veřejných statků, jako díl, na kterém se podílí odváděním daní a poplatky do veřejných rozpočtů.

2.1.2 Konstrukční prvky daně

Ukazují, jak působí daně na ekonomické subjekty a domácnosti, do jaké míry odváděné daně zatěžují ekonomické subjekty a sociální skupiny, od koho a kdy jsou vybírány.

Mezi základní konstrukční prvky určující daňovou povinnost patří:

- daňový subjekt,
- předmět daně,
- základ daně,
- odpočty od základu daně,
- zdaňovací období,
- osvobození od daně,
- sazba daně,
- sleva na dani.

Daňový subjekt je buď fyzická, nebo právnická osoba, která má podle daňového zákona povinnost platit či odvádět daň. Daňovými subjekty jsou buď poplatníci daně, nebo plátcí daně.

- Poplatník – poplatníkem daně jsou osoby, jejichž příjmy, majetek, nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.
- Plátce – plátcem daně jsou osoby, které pod vlastní majetkovou odpovědností jsou povinny odvádět do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných daňových subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům.

Předmět daně je veličina, ze které je daň vybírána. Předmětem daně tak může být například důchod (příjem), majetek, spotřeba či převod práv. Tento pojem je nutné definovat co nejpřesněji tak, aby nedocházelo k neefektivnímu vybírání daně.

„Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“² Měřitelnými jednotkami jsou:

- fyzikální jednotky (ks, m², kg, litr, apod.),
- hodnotové vyjádření (v Kč).

Odpočty od základu daně – rozumíme jimi položky, které snižují základ daně. Dělíme je na standardní odpočty a nestandardní odpočty.

- Standardní odpočty – jsou odpočty snižující základ daně o předem stanovenou pevnou částku nebo část základu daně za předpokladu, že daňový subjekt splní podmínky, na které se vztahuje uplatnění standardního odpčtu.
- Nestandardní odpočty – představují pro daňový subjekt položky odčitatelné od základu daně v prokazatelně vynaložené výši, kterými jsou například dary na veřejně prospěšné účely. Jejich úkolem je motivovat daňový subjekt k jednání, které je z celospolečenského hlediska akceptovatelné.

Zdaňovací období stanovuje pro každou daň příslušný daňový zákon. Zdaňovacím obdobím je časové období (interval), za který je stanoven základ daně a jeho výše. Základním zdaňovacím obdobím je 12 měsíců, neboli kalendářní rok. Ten se používá u všech přímých daní s výjimkou daní bez zdaňovacího období. Dále se u nás používá pro určení zdaňovacího období kalendářní měsíc nebo v menší míře i kalendářní čtvrtletí.

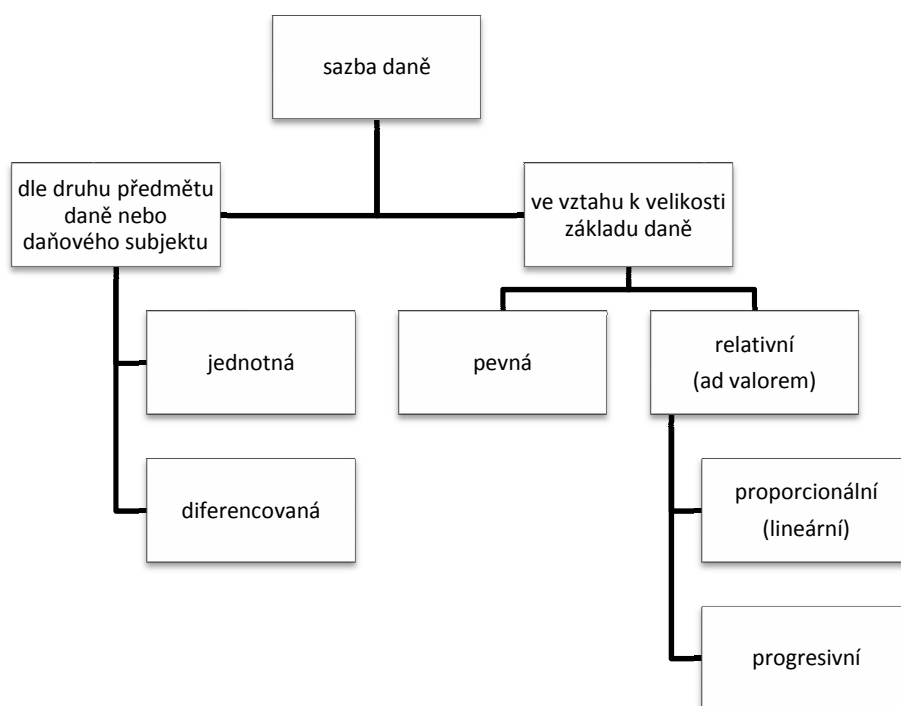
Osvobození od daně je uvedeno v jednotlivých daňových zákonech. Jedná se o část předmětu daně, kterou daňový subjekt není podle zákona povinen a zpravidla ani oprávněn zahrnout do základu daně. Osvobození od daně může být úplné (použije se v případě, kdy jsou splněny současně všechny zákonné podmínky) nebo částečné. Někdy pro stanovení daně

² Pelc, Pelech (2014, s. 106)

lze použít i tzv. nezdánitelné minimum, které má za úkol omezit neefektivnost ve výběrech těch nejmenších výší daní.

Sazba daně je algoritmus, s jehož pomocí se stanoví základní částka daně ze základu daně sníženého o odpočty. Typy daňových sazeb jsou znázorněny na Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Druhy sazeb daně



Zdroj: Vančurová, Láchová (2012)

Jednotná sazba daně – taková sazba daně, která je stejná pro všechny druhy předmětu daně daně.

Diferencovaná sazba daně – liší se druhem předmětu daně (např. sazba daně z přidané hodnoty)

Pevná sazba – taková sazba, u které je vyčíslen základ daně v peněžních jednotkách ve vztahu k jednotkám fyzikálním (základ daně je vyjádřen v objemových jednotkách, jakými jsou např. kilogramy, kusy, litry, metry, apod.) Tato sazba daně je specifická pro spotřební daně a zčásti i pro daň z nemovitostí. Zpravidla platí, že v peněžních jednotkách musí být vyjádřen buď základ daně, nebo její sazba.

Relativní sazba daně – vyjadřuje poměr daně k základu daně. Dále ji rozdělujeme:

- **Proporcionální (lineární)** – sazba daně, kde daň roste rovnoměrně (lineárně) s růstem základu daně. Její výhodou je jednoduchý výpočet daně,
- **Progresivní** – je to taková sazba daně, při které dochází k nerovnoměrnosti ve srovnání při růstu daně a základu daně. V tomto případě s růstem základu daně roste daň relativně rychleji než základ daně.³ Progresivní sazbu daně dále členíme:
 - stupňovitá progrese,
 - klouzavá progrese.

Sleva na dani je částka vymezená zákonem, o kterou lze snížit základní částku daně (již vypočtenou daň), pokud jsou splněny jisté stanovené podmínky. Slevy na dani dále členíme dle různých kritérií následovně:

- absolutní sleva,
- relativní sleva,
- standardní sleva,
- nestandardní sleva.

2.2 Funkce daní

Daně plní v ekonomice následující cíle:

- **Fiskální** – je nejdůležitější a historicky nejstarší funkcí. Z části je obsažena i ve funkci alokační, redistribuční a stabilizační. Fiskální funkce zabezpečuje získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých jsou následně financovány veřejné výdaje,
- **Alokační** – tato funkce je uplatňována tehdy, když trh nedokáže efektivně alokovat zdroje (například v případech nedokonalé konkurence). Tento nedostatek lze prostřednictvím daní usměrňovat a umístit prostředky tam, kde stát uzná za vhodné, že jsou potřeba,
- **Redistribuční** – vychází ze skutečnosti, že rozdělení důchodů a bohatství ve společnosti na základě tržních mechanismů může být pro společnost vnímáno jako nespravedlivé. Veřejné finance (daně) mají tedy za úkol zmírňovat rozdíly v důchodech (příjmech) jednotlivých subjektů tím, že vyšší příjem či majetek je

³ Vančurová, Láchová (2012)

zdaněn více. Tyto změny v nerovnoměrnosti rozdělení důchodů či bohatství jsou znázorňovány pomocí tzv. Lorenzovy křivky,

- **Stimulační** – daně jsou subjekty zpravidla vnímány jako újma. Proto stát subjektům poskytuje buď různé formy daňových úspor, nebo na druhou stranu je zatěžuje vyšším zdaněním (např. pokud se chovají nezodpovědně). Zajímavý příkladem negativní stimulace je vysoké zdanění alkoholických nápojů a cigaret státem, za účelem regulovat jejich spotřebu, která škodí zdraví jejich spotřebitelům. V takovém případě se někdy používá také pojem „paternalismus“^{4, 5}
- **Stabilizační** – pomocí této funkce je možné zmírnit cyklické výkyvy v ekonomice. Je využívána k dosažení cenové stability a zaměstnanosti. Tento druh fiskální politiky je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele – ať už je jeho důsledek jakýkoliv.

2.3 Charakteristika jednotlivých daní daňového systému ČR

Daně jsou historicky rozděleny do dvou skupin na přímé a nepřímé. Mezi současné požadavky na daně a dobře fungující daňový systém patří:

- zabezpečení dostatečného daňového výnosu,
- daňová spravedlnost,
- efektivnost zdanění,
- právní perfektnost,
- pružnost a současně i stabilita,
- jednoduchost a srozumitelnost,
- transparentnost.

Poprvé byly požadavky na dobrý daňový systém definované skotským ekonomem a filosofem, taktéž zakladatelem moderní ekonomie Adamem Smithem. Do současné doby se na nich mnoho nezměnilo.

2.4 Daně přímé

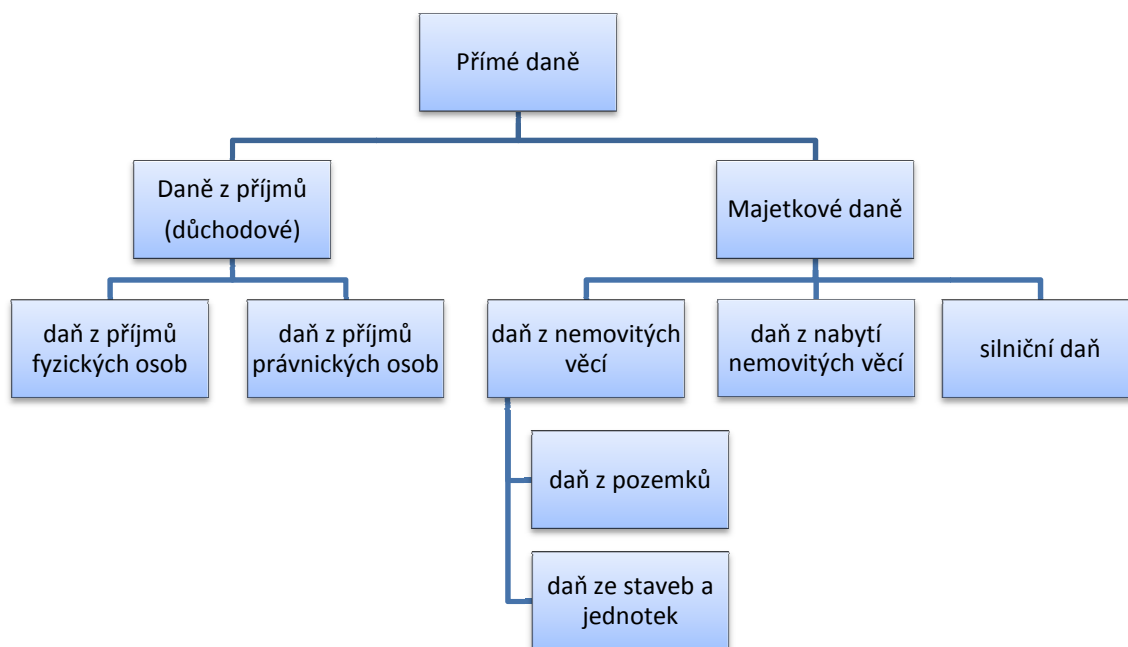
Jsou adresovány přímo na poplatníka daně, který tyto daně hradí na úkor svého příjmu či majetku. Přímé daně jsou často sledované a využívány jako nástroj regulace.

⁴ Je to stav, kdy se stát chová jako by byl v pozici rodiče, který nabádá své dítě ke správnému způsobu života.

⁵ Vančurová, Láčhová (2012)

Ve stávajícím daňovém systému České republiky se pro přehled přímých daní používá následující schéma, uvedené na Obr. 2.3.

Obr. 2.3 Přímé daně v České republice



Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová (2012)

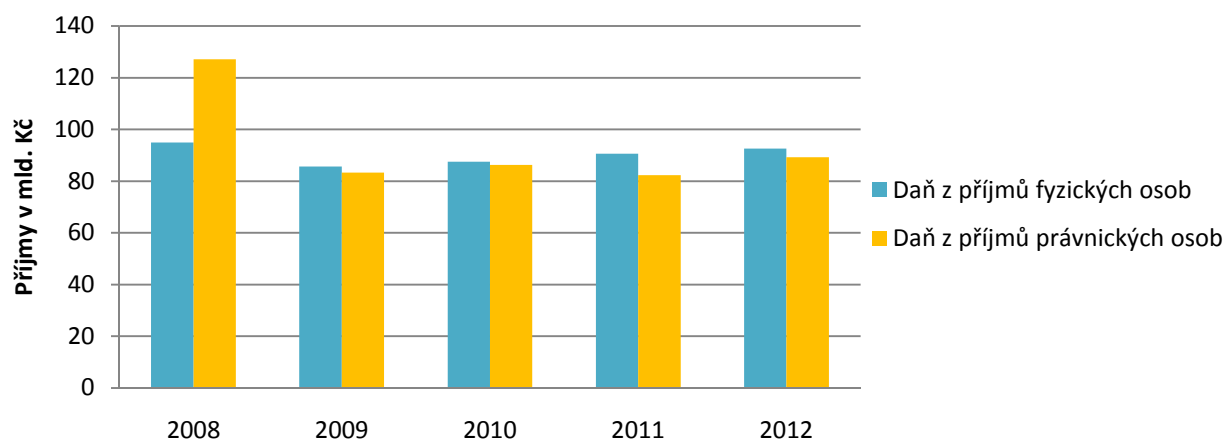
2.4.1 Daně z příjmů

Daně z příjmů upravuje zákon o daních z příjmů. Rozděluje je na daň z příjmů fyzických osob (DPFO) a daň z příjmů právnických osob (DPPO). Jsou jedny z nejdůležitějších rozpočtových příjmů.⁶

Vývoj jejich podílu na celkových daňových příjmech za jednotlivé roky zobrazuje následující Obr. 2.4.

⁶ Široký a kol. (2008)

Obr. 2.4 Vývoj příjmů z jednotlivých daní z příjmů od roku 2008 - 2012



Zdroj: Vlastní zpracování dle Státní závěrečné účty 2008 – 2012 [online]. [4. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu>

a) Daň z příjmů fyzických osob (DPFO)

Je univerzální daní, které podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. Jedná se o osobní daň, jejíž daňové příjmy jsou jedny z nejdůležitějších zdrojů příjmů v České republice. Upravuje ji zákon číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby (poplatníci), kteří mají bydliště na území České republiky nebo se zde zdržují. Tyto osoby mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak na příjmy, které plynou ze zdrojů v zahraničí.

Plátcem daně je každý zaměstnavatel, který má povinnost vybírat od poplatníků daň sraženou nebo ve formě záloh na daň z jejich dosažených příjmů.

Základ daně z příjmů fyzických osob se rozpadá do pěti dílčích základů daně odpovídajícím hlavním druhům zdanitelných příjmů. Nejdůležitější z nich jsou příjmy ze závislé činnosti (mzdy) a podobné příjmy. Základ daně se snižuje o nestandardní odpočty, tj. o určité druhy preferovaných výdajů. Významnou roli v konstrukci daně hrají standardní slevy na dani, které při lineární sazbě zajišťují její progresivitu.⁷ Předmětem daně jsou:

- Příjmy ze závislé činnosti,
- Příjmy ze samostatné činnosti,
- Příjmy z kapitálového majetku,
- Příjmy z nájmu,

⁷ Pelc, Pelech (2014)

- Ostatní příjmy.

Některé příjmy jsou od daně osvobozené. Sazba daně činí 15 %. Při výpočtu podle § 16 se daň zvýší o solidární zvýšení daně, které činí 7 %.

b) Daň z příjmů právnických osob (DPPO)

Je pojem označující daň, kterou jsou zdaňovány příjmy právnických osob. Základem daně je účetní výsledek hospodaření před zdaněním, snížený o několik nestandardních odpočtů.

Předmětem této daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti včetně příjmů souvisejících z nakládání s majetkem.

Mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob řadíme osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu a podílové fondy.

Sazba daně pro výpočet daně z příjmu právnických osob je 19 %. Je to sazba lineární, ale odlišná od daně z příjmů fyzických osob.⁸

2.4.2 Majetkové daně

Jsou spíše doplňkovým daňovým příjmem. „*Zdaňují nemovitosti i movitý majetek, a to jeho držbu či nabytí*“⁹ Mezi majetkové daně řadíme daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a zahrnujeme zde i daň silniční.

c) Daň z nemovitých věcí

Je vybírána podle polohy nemovitosti a výnos z této daně je příjmem obcí. Mezi daň z nemovitých věcí patří daň z pozemků a daň ze staveb. Za zdaňovací období se považuje kalendářní rok.¹⁰

Daň z pozemků

Předmětem daně jsou pozemky vyskytující se na území České republiky evidované v katastru nemovitostí.

⁸ Podrobnější vysvětlení této daně nalezneme v kapitole 3

⁹ Šíroký a kol. (2008)

¹⁰ Kubátová (2010)

Základem daně je považována výměra pozemku (orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad, trvalé lesní porosty) v m² násobená průměrnou cenou půdy stanovenou na 1m². U pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je předmětem daně cena pozemku zjištěná dle platných cenových přepisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² stanovenou částkou 3,80 Kč. U ostatních pozemků je považována za základ daně skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

„Sazba daně je stanovena procentem nebo v korunách na m².“¹¹

Sazba daně z pozemků činí u:

- orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů ... 0,75 %,
- trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb ... 0,25 %.

Sazba daně u ostatních pozemků činí za 1m² u:

- zpevněných ploch pozemků, které jsou užívány k podnikání nebo s ním souvisí, činí pro:
 - zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství ... 1,00 Kč,
 - průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní druhy podnikání ... 5,00 Kč.
- stavebních pozemků ... 2,00 Kč,
- ostatních ploch ... 0,20 Kč,
- zastavěných ploch a nádvoří ... 0,20 Kč.

U stavebních pozemků je navíc základní sazba daně násobena koeficientem podle počtu obyvatel.

Poplatníkem daně je vlastník pozemku. Tím může být jak fyzická tak i právnická osoba. V případě, že není znám vlastník pozemku, je za poplatníka považován jeho uživatel.

Daň ze staveb a jednotek

Poplatníkem daně je vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky. Předmětem daně jsou stavby nacházející se na území České republiky, mezi které patří:

- zdanitelná stavba, a to buď budova, kterou se rozumí budova podle katastrálního zákona, nebo inženýrská stavba,

¹¹ Šíroký a kol. (2008), s. 166

- budova, v níž se nachází jednotky, není předmětem daně ze staveb a jednotek,
- na zdanitelnou stavbu, která není samostatnou nemovitou věcí, se hledí jako na nemovitou věc, jejímž vlastníkem je osoba vlastnící věc, jejíž je tato stavba součástí.

Základem daně ze staveb a jednotek je:

- u zdanitelné stavby výměra skutečně zastavěné plochy stavby v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období,
- zastavěná plocha stavby, která podle stavebního zákona odpovídá nadzemní části zdanitelné stavby,
- u jednotek upravená plocha, kterou je skutečná výměra podlahové plochy jednotky v m² podle stavu k 1. lednu daného zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,22 (v případě, že součástí jednotky je pozemek přesahující zastavěnou plochu, nebo je-li společně s jednotkou užíván pozemek, který je ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě) nebo koeficientem 1,20 v ostatních případech,
- podlahová plocha jednotky nezahrnuje podlahovou plochu společných částí domu v rozsahu podílu na nich, který je zahrnutý v jednotce.

Základní sazba daně za 1m² činí u:

- budovy obytného domu ... 2 Kč zastavěné plochy,
- ostatní budovy, tvořící příslušenství k budově obytného domu z výměry přesahující 16m² ... 2 Kč zastavěné plochy,
- budovy sloužící k rodinné rekreaci včetně budovy rodinného domu využívané k rodinné rekreaci ... 6 Kč a u staveb plnících doplňkovou funkci k těmto budovám (výjimkou je garáž) ... 2 Kč zastavěné plochy,
- garáže, která je vystavěná odděleně od budovy obytného domu a u jednotky, jejíž převažující část podlahové plochy je užívána jako garáž ... 8 Kč zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,
- takové zdanitelné stavby a u jednotky, jejichž převažující část zastavěné plochy zdanitelné stavby nebo podlahové plochy jednotky je užívána k podnikání:
 - v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství ... 2 Kč zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,
 - v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo ostatní zemědělské výrobě ... 10 Kč zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,

- ostatních druhů ... 10 Kč zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.
- ostatní zdanitelné stavby ... 6 Kč zastavěné plochy,
- ostatní jednotky ... 2 Kč upravené podlahové plochy.

Základní sazby daně za 1m² zastavěné plochy zdanitelné stavby (u budovy obytného domu, budovy pro rodinnou rekreaci a budovy využívané pro rodinnou rekreaci, garáže vystavěné odděleně od budov obytných domů a ostatních zdanitelných staveb) se zvyšují o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy.

Základní sazba daně za 1m² zastavěné plochy u zdanitelné stavby k podnikání se zvyšuje stejně jako v předchozím případě o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, ale jen v případě jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje jednu třetinu zastavěné plochy.

Prvním nadzemním podlažím je považováno každé konstrukční podlaží, které má úroveň podlahy nebo i její části do 0,80 m pod nejnižším bodem přilehlého terénu. Každé podlaží umístěné nad tímto podlažím se považuje za další nadzemní podlaží.

Dále se základní sazba daně násobí koeficientem stanoveným v obcích podle jejich počtu obyvatel (z posledního známého sčítání lidu) a koeficientem 1,5, který si může stanovit obec obecně závaznou vyhláškou.

U budovy užívané pro rodinnou rekreaci a budovy rodinného domu užívaného pro rodinnou rekreaci včetně staveb, která plní doplňkovou funkci k těmto budovám (výjimkou jsou garáže), se základní sazba daně násobí koeficientem 2,0 v případě, že se tyto budovy nacházejí na území národních parků a v zónách I. chráněných krajinných oblastí.

d) Daň z nabytí nemovitých věcí

Od 1. 1. 2014 vstupuje v platnost a nahrazuje zákon o dani z převodu nemovitostí (tato daň byla zavedena zákonem o opatření Senátu č. 340/2013). Daň z nabytí nemovitých věcí je označována jako jednorázová daň, která se vyměřuje zejména při bezúplatném převodu nemovitostí.

Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

Základem daně je nabývací hodnota snižená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnotou může být cena sjednaná, zjištěná, zvláštní nebo srovnávací daňová hodnota. Sazba daně z nabytí nemovitých věcí činí 4 % a je jednotná a lineární.

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je v případě kupních a směnných smluv převodce neboli prodávající a nabyvatel se stává ručitelem. Účastníci těchto smluv se mohou domluvit, že poplatníkem daně bude nabyvatel. V případě, že se nejedná o nabytí nemovité věci kupní nebo směnnou smlouvou, je považován za poplatníka vždy nabyvatel. Takovýmto příkladem může být dražba nemovité věci.

e) Silniční daň

Předmětem silniční daně jsou silniční motorová vozidla registrovaná a provozovaná na území České republiky, která jsou používána k podnikání nebo jiné výdělečné činnosti a to i v případě kdy jsou vlastněna soukromými osobami. Osobní automobily jsou předmětem daně jen v případě, že jsou používána k výdělečné činnosti. Je to daň zatěžující užívání silničních motorových vozidel, pomocí které poplatníci přispívají na výstavbu a údržbu silnic a dálnic. Poplatníkem daně silniční může být fyzická či právnická osoba, která je považována za provozovatele vozidla registrovaného v ČR v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.

Sazba daně je pevná a diferencovaná. U osobních aut je stanovena dle zdvihového objemu motoru (cm^3) a u nákladních aut pak podle hmotnosti celého vozidla a počtu náprav vozidla. Vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, která jsou určena zejména k přepravě nákladů a registrovaná v České republice jsou předmětem daně vždy, a to ať jde o vozidla používaná k podnikání či ne.

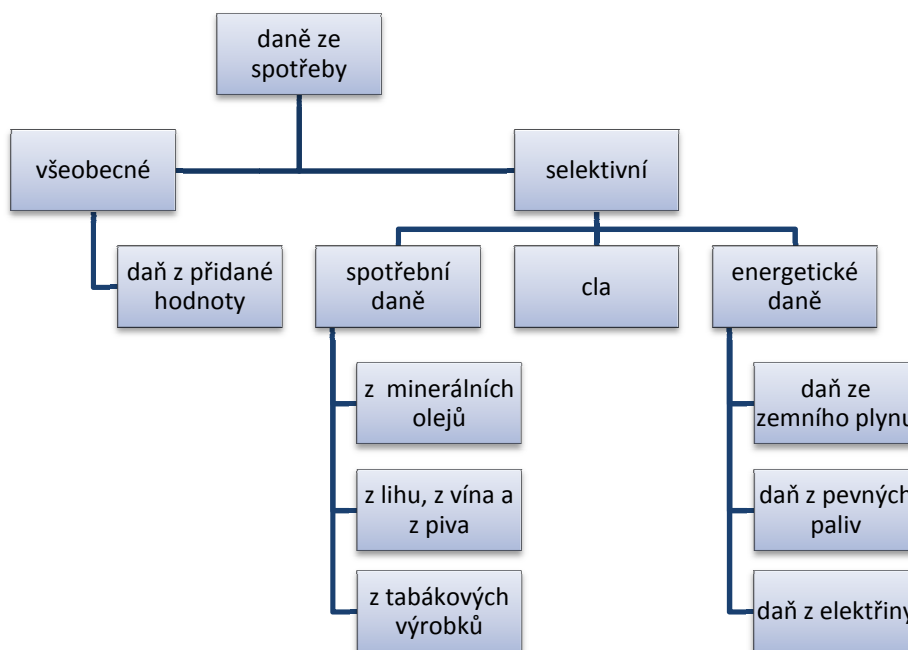
Vlastníci motorových vozidel hradí tuto daň v pravidelných intervalech a za zdaňovací období se považuje kalendářní rok. Daňové přiznání je povinen podat poplatník, jemuž vzniká daňová povinnost nejpozději do konce ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období.¹²

2.5 Daně nepřímé

Jsou takové daně, jejichž vzniku předchází spotřeba. Ve stávajícím daňovém systému České republiky se pro přehled nepřímých daní používá následující schéma, uvedené na Obr. 2.5.

¹² Pelc, Pelech (2014)

Obr. 2.5 Nepřímé daně v České republice



Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová (2012)

2.5.1 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Tato univerzální daň je jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Je všeobecnou daní ze spotřeby.

Předmětem daně může být dodání či pořízení zboží nebo služby za úplatu v tuzemsku nebo i ze zahraničí, pokud místo plnění je v tuzemsku. A to za podmínek stanovených zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Sazba daně je lineární, diferencovaná a má dva stupně.

Poplatníkem daně je daňový subjekt, který ze zákona hradí daň z předmětu svého zdanění. Za zdanitelné plnění je považováno takové plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.

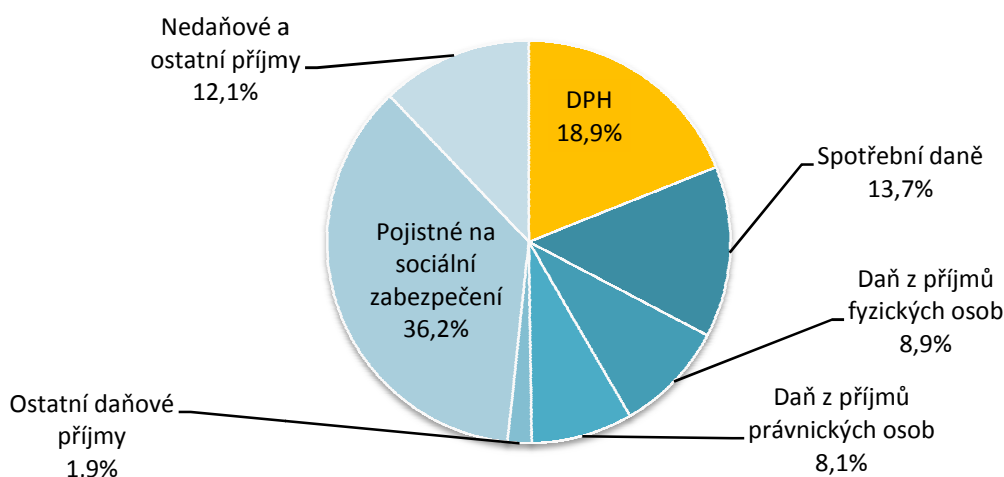
„Plátcem daně se stane osoba povinná k dani, se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osob, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“¹³ Tato osoba se stává plátcem daně od prvního dne druhého měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém překročí stanovený obrat.

¹³ Marková (2014, s. 122)

U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje buď, základní sazba daně ve výši 21 % nebo snížená sazba daně, která je ve výši 15 %.

Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti (směnárenská činnost, poskytování úvěrů a peněžních zápůjček apod.), penzijní činnosti, pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her a ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.¹⁴ Obr. 2.6 zobrazuje podíl DPH na celkových příjmech státního rozpočtu v roce 2011.

Obr. 2.6 Příjmy státního rozpočtu v roce 2011.



Zdroj: Vlastní zpracování dle Státní závěrečný účet 2011 [online]. [4. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu/2011/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2011-2068>

2.5.2 Spotřební daň

Je nepřímou daní, která patří mezi výběrové neboli selektivní daně. Mezi spotřební daně patří daň:

- z minerálních olejů,
- z lihu,
- z piva,

¹⁴ Rylová a kol. (2014)

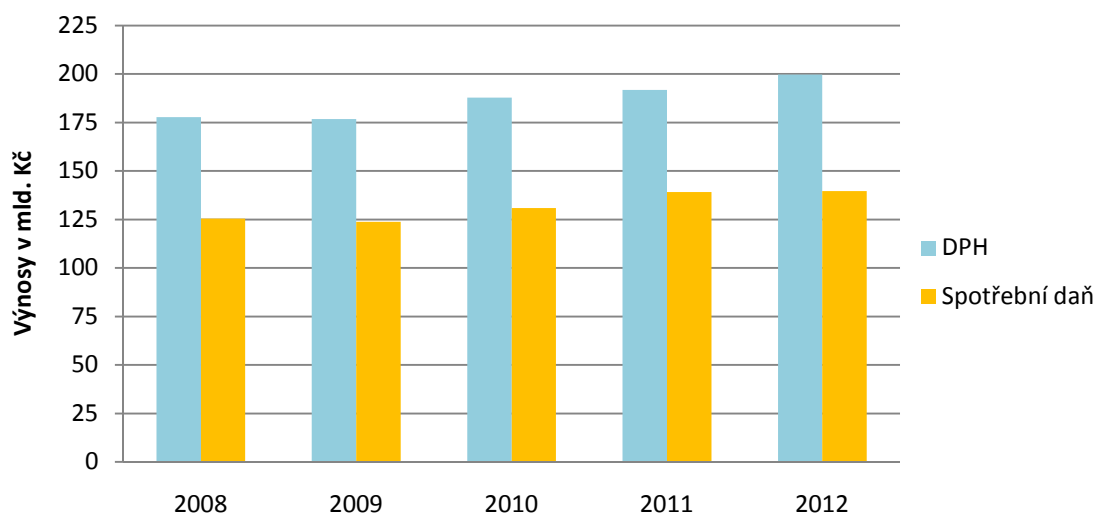
- z vína a meziproduktů,
- z tabákových výrobků.

Správu těchto spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy ČR. Předmětem daně těchto pěti komodit zboží je jejich vývoz a dovoz. Tyto spotřební daně jsou vybírány zpravidla ve státě, ve kterém vzniká jejich spotřeba.

Plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je oprávněným příjemcem, odesílatelem nebo výrobcem, které vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň v souvislosti se jmenovanými výrobky, které jsou uvedeny do volného daňového oběhu. Spotřební daně vymezuje a upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Postupný vývoj výnosu daní ze spotřeby a DPH od roku 2008 až 2012 vyjadřuje Obr. 2.7.

Obr. 2.7 Vývoj výnosu daní ze spotřeby a DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle státního závěrečného účtu 2008 – 2012 [online]. [4. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu>

2.5.3 Clo

Clo, respektive celní poplatek je povinnou platbou vybíranou státem při přechodu zboží přes celní hranici. Stát jím chrání svůj vnitřní trh před zbožím, importovaným z jiných států. Vzhledem k tomu, že Evropská unie funguje jako celní unie, podléhá clu pouze dovoz zboží ze států mimo Evropskou unii. Vybírání cla kontroluje cla celní správa dané země.¹⁵

Dělení cla z hlediska pohybu zboží:

- Vývozní – je clo placené za vyvezené zboží ze státu a často je uvaleno za fiskálním účelem. Takovým příkladem může být ropa,
- Dovozní – clo placené za dovezené zboží,
- Tranzitní – clo placené za zboží, které prochází územím státu.

Částce, ze které je počítáno clo, říkáme celní hodnota. Sazba cla se stanovuje procentem z celní hodnoty. Z důvodů úspory nákladů na správu daně a také zrychlení celního řízení může být uplatněna jednotná celní sazba ve výši 5 % bez ohledu na druh a původ zboží.

2.5.4 Energetické daně

Čím dál větší růst jejich významu ovlivňuje legislativa Evropské unie. Mezi tyto daně, sloužící také k ochraně životního prostředí patří:

- daň ze zemního plynu,
- daň z pevných paliv
- daň z elektřiny.

Těmito daněmi jsou zatěžovány dodávky zemního plynu, pevných paliv nebo elektřiny konečnému spotřebiteli, a to jednorázově při jejich konečném prodeji.¹⁶

¹⁵ Široký a kol. (2008)

¹⁶ Vančurová, Láchová (2012)

3 Legislativní úprava daně z příjmů

Tato kapitola je věnována legislativní úpravě daně z příjmů. Jejím obsahem je charakteristika daně z příjmů fyzických a právnických osob a charakteristika odpisů (účetních i daňových).

Možnost jak lze postupovat při výpočtu daně z příjmů právnických osob vysvětluje model pro výpočet daně z příjmů právnických osob v Tab. 3.7. Pomocí tohoto modelu je následně podrobnými kroky vysvětleno jak postupovat pro zjištění daně z příjmů právnických osob, která je jedním z hlavních bodů zaměření této práce.

3.1 Struktura zákona o daních z příjmů

Upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a rozděluje tyto daně na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

První část (§ 2 až § 16b) tohoto zákonu se věnuje dani z příjmů fyzických osob a definuje:

- poplatníka daně z příjmů fyzických osob,
- předmět daně,
- osvobození od daně,
- základ daně a daňovou ztrátu,
- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti,
- daň stanovenou paušální částkou,
- daňovou evidenci,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatní příjmy,
- výpočet příjmu spoluvlastníka,
- výpočet příjmu účastníka sdružení, které není právnickou osobou,
- nezdanitelnou část základu daně,
- sazbu daně.

Druhá část (§ 17 až § 21a) se věnuje dani z příjmů právnických osob a definuje:

- poplatníka daně z příjmů právnických osob,

- zdaňovací období,
- předmět daně,
- osvobození od daně,
- základ daně a položky snižující základ daně,
- samostatný základ daně,
- sazbu daně.

Třetí část (§ 21b až § 38fa) definuje společná ustanovení.

Čtvrtá část (§ 38g až § 38u) definuje zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů.

Pátá část (§ 39 až § 39b) definuje přechodná ustanovení.

Šestá část (§ 39c až § 39o) účinné až od 1. 1. 2015

Sedmá část (§ 39p až § 39q) definuje pravomoci vlády a ministerstva financí

Osmá část (od § 40) definuje přechodná a závěrečná ustanovení¹⁷

3.2 Zákon o dani z příjmů právnických osob

Daní z příjmu právnických osob jsou zdaňovány příjmy právnických osob.¹⁸ Právnické osoby vznikají na základě písemné smlouvy nebo zakladatelské listiny dnem zápisu do obchodního nebo jiného rejstříku.

Poplatník daně

Poplatníkem daně z příjmů PO je právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, podfond akciové společnosti (fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a také doplňkové penzijní spoření), svěřenský fond podle občanského zákoníku, jednotka založená nebo zřízená poplatníkem podle právního řádu státu. Poplatníci jsou buď daňovými rezidenty, nebo daňovými nerezidenty ČR.

Poplatník je daňový rezident ČR, pokud se na území ČR nachází jeho sídlo nebo místo jeho vedení (adresa místa, ze které je poplatník řízen) a má daňovou povinnost, vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

¹⁷ Pelc, Pelech (2014)

¹⁸ Právnická osoba je taková osoba, která má právní subjektivitu (způsobilost k právům a povinnostem a způsobilost k právním úkonům)

„Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo.“¹⁹

Poplatník je daňový nerezident ČR v případě, že nemá na území ČR své sídlo nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouvy a má daňovou povinnost, vztahující se pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

Podle § 17a je veřejně prospěšným poplatníkem poplatník, jenž vykonává svou hlavní činnost, která není podnikáním (není jím například obchodní korporace, Česká televize, Český rozhlas, zdravotní pojišťovna).

Veřejně prospěšný poplatník

Poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci vykonává svou hlavní činnost, která není podnikáním.

§ 17a vymezuje i kdo veřejně prospěšným poplatníkem není. Příkladem jsou například obchodní korporace, Česká televize, Český rozhlas, Česká tisková kancelář, profesní komora, zdravotní pojišťovna, společenství vlastníků jednotek nebo nadace.

Základ daně

Základ daně právnických osob vymezuje § 23 až § 33, podle kterého je základem daně rozdíl, o který příjmy (mimo ty příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy od daně osvobozené) převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

U poplatníka, který je účetní jednotkou se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření (zisk, ztráta), bez jakýchkoliv vlivů Mezinárodních účetních standardů. U poplatníků, kteří nevedou účetnictví, se pro zjištění základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje, snižuje jej nebo lze snížit o různé částky, úhrady nebo rozdíly, které jsou vymezeny zákonem.

- zvyšuje se o:
 - částky neoprávněně zkracující příjmy,
 - částky, které nelze zahrnout do výdajů (nákladů),

¹⁹ Marková (2014)

- částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, díky které došlo ke zvýšení vlastního kapitálu (ve zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno).
- snižuje se o:
 - částky, které jsou zaúčtované podle zvláštního právního předpisu ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo podílu v obchodní společnosti v rámci přeměny zvláštního právního předpisu, pokud v této souvislosti nedojde ke zvýšení nabývací ceny,
 - částku, která vznikla v důsledku změny účetní metody, díky které došlo ke snížení vlastního kapitálu (ve zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno),
 - rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, které jsou zúčtované ve prospěch výnosů podle zvláštního právního předpisu u poplatníka vedoucího účetnictví, převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období. Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období. Za zánik pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její postoupení.
- lze snížit o:
 - částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
 - částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které přitom lze do výdajů (nákladů) podle zákona zahrnout,
 - oceňovací rozdíl, který vznikl jinak než koupí majetku.

Úpravy základu daně

Od vypočteného základu daně je možné odečíst položky odčitatelné od základu daně. Můžeme odečíst daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za předchozí zdaňovací období nebo jen její část, avšak z maximálně 5 přecházejících zdaňovacích období následujících bezprostředně po období, za které se tato daňová ztráta vyměřuje.

Dále lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu vzdělávání. Období se pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje rozumí buď zdaňovací období, nebo období, za které se podává daňové přiznání.

Základ daně je možné snížit o položky snižující základ daně. U těch poplatníků, kteří nejsou založeni či zřízeni za účelem podnikání je například možné snížený základ daně o odčitatelné položky dále snížit až o 30 %, však maximálně 1 000 000 Kč, pokud použije prostředky získané touto úsporou na dani ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Jestliže 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, mohou odečíst částku 300 000 Kč, však maximálně do výše základu daně.

Veřejná prospěšná škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou školou dle zákona upravujícího vysoké školy, a veřejná výzkumná instituce si mohou snížený základ daně o odčitatelné položky od základu daně dále snížit až o 30 %, avšak maximálně o 3 000 000 Kč, v případě, že prostředky získané touto úsporou na dani použijí v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělání, výzkumné, vědecké, vývojové nebo umělecké činnosti. Jestliže 30 % snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku 1 000 000 Kč, však maximálně do výše základu daně.

Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2014 činí 19 % a vztahuje se na základ daně snížený o položky odčitatelné od základu daně a položky snižující základ daně, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

Sazba daně činí 5 % ze základu daně u zahraničního investičního fondu, založeného v jiném členském státě EU, Norsku nebo Islandu za jistých stanovených podmínek dle § 21 odst. 2b). Stejná sazba daně je použita u fondu penzijní společnosti nebo u instituce penzijního pojištění s výjimkou penzijní společnosti nebo obdobné společnosti obhospodařující fondy obdobné fondům penzijního pojištění a tato sazba se vztahuje na základ daně snížený o položky odčitatelné od základu daně, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

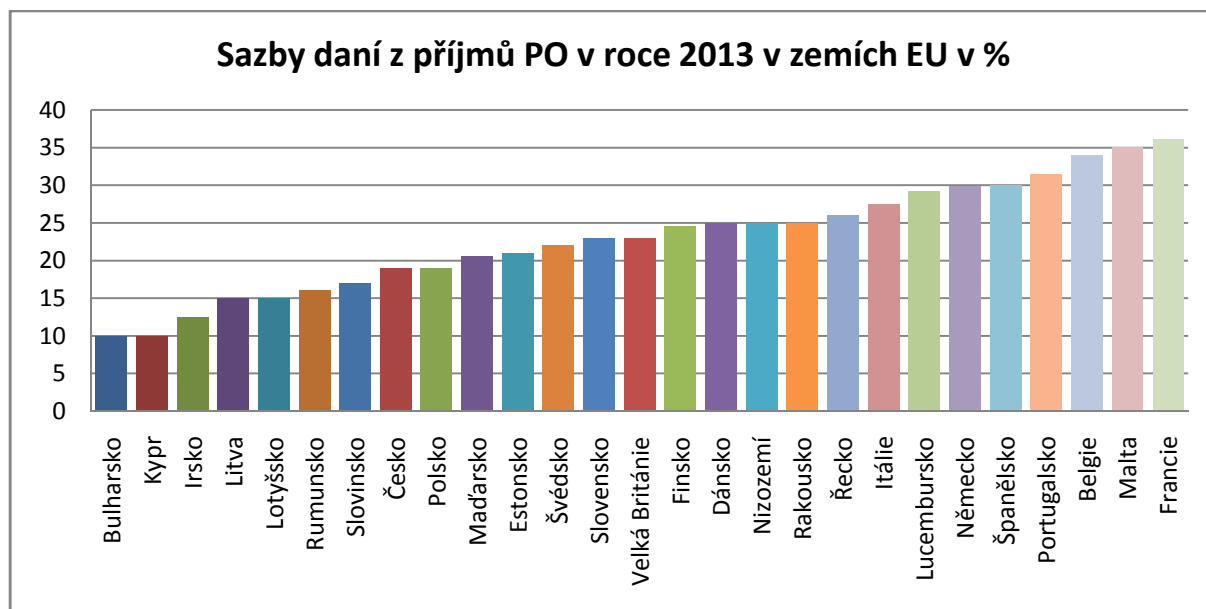
Sazba daně činí 15 %, jestliže se vztahuje na samostatný základ daně, mezi který zahrnujeme veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, který se také zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

Pro stanovení daně se použije sazba daně dle předchozích odstavců, účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za který je daňové přiznání podáváno.²⁰

²⁰ Pelc, Pelech (2014)

Následující Obr. 3.1 demonstruje vývoj sazeb daní z příjmů právnických osob ve vybraných zemích EU v roce 2013.

Obr. 3.1 Vývoj sazeb daní z příjmů právnických osob v zemích EU v roce 2013



Zdroj: Vlastní zpracování dle Sazby hlavních daní v EU (v %) [online]. [25. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/387825-eu-jak-se-meni-sazby-dani-z-prijmu-/>

V roce 2013 byla nejnižší sazba daně z příjmů právnických osob v Bulharsku a na Kypru (10 %). Naopak nejvyšší sazba daně z příjmů právnických osob zatěžovala v roce 2013 Francii (36,10 %). Česká republika má již od roku 2010 - 2014 sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %.

Obecná ustanovení o předmětu daně

Všeobecně jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti včetně příjmů z nakládání s majetkem. U nepodnikatelských subjektů jsou předmětem daně příjmy z činností provozovaných za účelem dosahování zisku. Existuje však mnoho výjimek a zvláštností, které vymezuje § 18.

Předmětem daně nejsou například příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu a ze zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti, majetkový prospěch (vydržitele při bezúplatné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce nebo výprostka při výprose), příjmy společenství vlastníků jednotek

(z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku nebo úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor.)

Osvobození od daně

Osvobození od daně z příjmů právnických osob a jejich příklady jsou vymezeny v § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Některé příklady osvobození od daně:

- příjem České národní banky a příjem Fondu pojištění vkladů,
- příjem Garančního fondu obchodníků s cennými papíry,
- příjem zajišťovacího fondu,
- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů registrovaných církví a náboženských společností,
- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud jsou použity k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše,
- členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý:
 - zájmovým sdružením PO, u něhož členství není nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti,
 - spolkem, který není organizací zaměstnavatelů,
 - odborovou organizací,
 - politickou stranou nebo politickým hnutím,
 - profesní komorou s nepovinným členstvím s výjimkou Hospodářské komory ČR a Agrární komory ČR.

Zdaňovací období

Za zdaňovací období se u daně z příjmů právnických osob považuje:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne fúze, rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na člena právnické osoby do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém se tato přeměna nebo převod jmění staly účinnými (zapsány v obchodním rejstříku),

- účetní období, za předpokladu, že je toto období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

Registrační povinnost poplatníků daně z příjmů právnických osob

Povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů od svého vzniku má poplatník daně z příjmů právnických osob.

Tento poplatník, jemuž vznikla na území České republiky stálá provozovna má povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů od vzniku provozovny.

Poplatník daně z příjmů právnických osob má povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob do 15 dnů ode dne, ve kterém započal vykonávat činnost na území České republiky, která je zdrojem příjmů, nebo přijal příjmy ze zdrojů na území České republiky nebo obdržel povolení (oprávnění) vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané tuzemskými orgánem veřejné moci.

Veřejně prospěšný poplatník včetně společenství vlastníků jednotek jsou povinni podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, kdy začnou vykonávat činnost která je zdrojem příjmů nebo začnou přijímat příjmy.

Poplatník daně z příjmů právnických osob, veřejně prospěšný poplatník a společenství vlastníků jednotek nejsou povinni podat přihlášku k registraci v případě, kdy přijímají pouze ty příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou od daně osvobozené nebo ty, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

3.2 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je přímou daní a jejím zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Poplatník daně

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob (DPFO) jsou fyzické osoby, které jsou buď daňovými rezidenty, nebo daňovými nerezidenty. Daňovými rezidenty ČR jsou ti poplatníci, kteří mají bydliště na území ČR nebo pokud se zde obvykle zdržují. Mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňovými nerezidenty ČR jsou ti poplatníci, kteří nejsou daňovými rezidenty,

nebo ti, o kterých to stanoví mezinárodní smlouvy. Mají daňovou povinnost vztahující se jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Příkladem daňových nerezidentů jsou poplatníci, zdržující se na území ČR za účelem studia nebo léčení, a to i v případě, že se na území ČR obvykle zdržují. Obvykle zdržující se poplatníci na území ČR jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dní, v příslušném kalendářním roce a to ať souvisle nebo v několika obdobích, neboť do doby 183 dnů je započítáván každý den pobytu.

Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy.

- § 6 Příjmy ze závislé činnosti:
 - příjmy ze současného, dřívějšího pracovněprávního, služebního, členského a obdobného poměru nebo funkčního požitku,
 - příjmy za práci člena družstva, společníka s. r. o. nebo komanditisty komanditní společnosti,
 - odměny člena orgánu právnické osoby, orgánu právnické osoby nebo likvidátor.

Pokud poplatník neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje ve výši:

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného,
- 60 % z příjmů z živnostenského podnikání (s výjimkou řemeslného),
- 40 % z jiného podnikání nebo z příjmů (nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč),
- 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku (nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč).

Tento způsob uplatnění výdajů nelze zpětně měnit. Pokud je předmětem věc ve společném jmění manželů využívána jedním z manželů nebo oběma manžely k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, vkládá tuto věc do obchodního majetku jen jeden z manželů.

Poplatník s příjmy ze závislé činnosti je označován jako zaměstnanec, naopak plátce příjmu jako zaměstnavatel.

- § 7 Příjmy ze samostatné činnosti:
 - příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
 - příjem ze živnostenského podnikání,
 - příjem z jiného podnikání,
 - podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku,
 - příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, z autorských a jiných jim příbuzným právům, příjmy z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
 - příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
 - příjem z výkonu nezávislého povolání.
- § 8 Příjmy z kapitálového majetku:
 - podíly na zisku z majetkového podílu:
 - na akciové společnosti,
 - společnosti s ručením neomezeným,
 - komanditní společnosti,
 - zisku z členství v družstvu,
 - úroky a jiné výnosy z držby cenných papírů,
 - příjmy z vyrovnání společníkovi, který není účastníkem smlouvy, dosažené na základě smlouvy o převodu zisku.
 - podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání:
 - úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápůjček, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, úroky z práva na dorovnání,
 - úrokové a jiné výnosy z držby směnek,
 - plnění ze zisku svěřenského fondu po zdanění.
- § 9 Příjmy z nájmu:
 - příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů,
 - příjmy z nájmu movitých věcí, kromě příležitostného nájmu,
 - příjmy plynoucí manželům ze společného jmění manželů se zdaňují jen u jednoho z nich.
- § 10 Ostatní příjmy – jsou příjmy, u nichž dochází ke zvýšení majetku.

Základ daně a daňová ztráta

Základem daně je částka, o kterou příjmy poplatníka za zdaňovací období přesahují jeho výdaje prokazatelně vynaložené (na dosažení, zajištění a udržení).

Pokud plynou poplatníkovi ve zdaňovacím období souběžně 2 nebo více příjmů, tak je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných dle jednotlivých druhů příjmů.

Do základu daně nejsou zahrnovány příjmy osvobozené od daně a příjmy, u kterých je daň vybírána zvláštní sazbou. Do základu daně nejsou zahrnovány příjmy zahrnuté do samostatného základu daně.

Daňová evidence

Daňovou evidencí se rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů, která obsahuje údaje o příjmech a výdajích v potřebném členění a údaje o majetku a dluzích.

Sazba daně

Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně, sníženého o odčitatelné položky od základu daně a zaokrouhleného na celá sta Kč dolů pro rok 2014 činí 15 %.

Solidární zvýšení daně

Při výpočtu daně dle § 16 se daň zvýší o solidární zvýšení daně. Toto zvýšení činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčích ZD podle § 6 příjmy ze závislé činnosti a § 7 příjmy ze samostatné činnosti v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy stanoveného dle zákona, upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

Minimální výše daně

Daň nebo penále neplatí a ani se nepředepíše, pokud nepřesáhne 200 Kč nebo celkové zdanitelné příjmy nečiní u fyzické osoby více než 15 000 Kč a pokud nebyla z těchto příjmů vybírána daň nebo záloha na daň srážkou.

Možnost uplatnění slev na dani

Fyzické osoby mají možnost si od vypočtené daně odečíst slevy na dani. Samotné výše možných slev pro rok 2014 demonstruje následující Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Slevy na dani fyzických osob

Slevy na dani	Rok 2014
poplatník	24 840 Kč
poplatník – starobní důchodce	0 Kč
dítě	13 404 Kč
dítě – držitel průkazu ZTP/P	26 808 Kč
student	4 020 Kč
vyživovaná manželka/manžel	24 840 Kč
vyživovaná manželka/manžel – držitel průkazu ZTP/P	49 680 Kč
invalidita I. a II. stupně	2 520 Kč
invalidita III. stupně	5 040 Kč
držitel průkazu ZTP/P (i bez důchodu)	16 140 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Slevy na dani [online]. [29. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/dane/dan-z-prijmu/pruvodce/slevy-na-dani/>

Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob

Poplatník daně z příjmů fyzických osob:

- je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém započne vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo přijme příjem ze samostatné činnosti,
- je povinen podat přihlášku k registraci, pokud započal vykonávat činnost na území České republiky, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti nebo přijal příjem ze samostatné činnosti ze zdrojů na území České republiky,
- dle § 2 odstavce 3 uvedený jako daňový nerezident je povinen podat přihlášku k registraci pokud na území České republiky započne vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti nebo přijme příjem ze samostatné činnosti ze zdrojů na území České republiky,
- dle § 2 odstavce 3 uvedený jako daňový nerezident je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů od dne, kdy mu na území České republiky vznikne stálá provozovna, nebo získá povolení či oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané tuzemským orgánem veřejné moci,

- není povinen podat přihlášku k registraci, pokud přijímá pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou osvobozené od daně, nebo z nichž je daň vybírána srážkou dle zvláštní sazby daně.²¹

3.3 Odpisy

Odpisy představují snížení ekonomického prospěchu neboli pokles aktiv. Jsou tedy nákladem. Odpisování je metoda, pomáhající nám zjistit, jak rozložit pořizovací cenu majetku jako náklad do několika období. Hmotný nebo nehmotný majetek odepisuje většinou jeho vlastník, popřípadě ten, kdo je nositelem práva užívání (nájemce). Rozlišujeme odpisy účetní a daňové.

3.3.1 Účetní odpisy

Jsou součástí výsledku hospodaření a jsou používány u účetně odpisovaného majetku, který není hmotným nebo nehmotným majetkem z hlediska daně z příjmů. Vyjadřují skutečnou výši hodnoty majetku a jeho opotřebení v důsledku užívání (po technické stránce). Jsou sestaveny účetní jednotkou dle odpisového plánu. Účetní odpisy se mohou rovnat odpisům daňovým.

Odpisovat se začne měsíc následující po uvedení majetku do užívání, odpisuje se z pořizovací ceny majetku, maximálně do výše pořizovací ceny (při zvýšené vstupní ceně pak až do výše zvýšené vstupní ceny) a zaokrouhluje se na celé koruny nahoru.

Rozlišujeme účetní odpisy časové (odpisuje se podle doby použitelnosti majetku) a výkonové (vychází se z množství výkonu neboli odvedené práce). Pravidla účetních odpisů upravuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Výpočet účetních odpisů časových je vysvětlen v Tab. 3.2.

Dne 1. července 2011 je pořízen automobil v hodnotě 600 000 Kč, který je z rozhodnutí poplatníka ihned zařazen do užívání a podle odpisového plánu společnosti bude odpisován 40 měsíců.

²¹ Marková (2014)

Tab. 3.2 Vzorový příklad výpočtu časových odpisů

Rok	Výpočet (oprávky)	Účetní odpis	Zůstatková cena
2011 (6 měsíců)	$(300\,000/40) \cdot 6$	90 000 Kč	510 000 Kč
2012 (12 měsíců)	$(300\,000/40) \cdot 12$	180 000 Kč	330 000 Kč
2013 (12 měsíců)	$(300\,000/40) \cdot 12$	180 000 Kč	150 000 Kč
2014 (12 měsíců)	$(300\,000/40) \cdot 10$	150 000 Kč	0 Kč
Celkem (40 měsíců)		600 000 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisový plán účetních odpisů časových lze stanovit i s ohledem na rozdílné opotřebení majetku na začátku a na konci své životnosti.

V tomto znázorněném příkladu je automobil pořízen 1. července 2011. Do konce roku nám tedy zbývá 6 měsíců. Proto ve výpočtu násobíme (krát 6). Odpisuje se pouze 40 měsíců, a proto poslední rok 2014 se odepisuje už jen 10 měsíců. Celkový účetní odpis časový je roven pořizovací ceně (600 000 Kč).

Vzorový příklad účetních odpisů výkonových vysvětluje Tab. 3.3.

Účetní jednotka pořídila stroj v pořizovací ceně 2 000 000 Kč. Tento stroj je schopen vyrobít za svou dobu životnosti 200 000 ks výrobků.

Tab. 3.3 Vzorový příklad výpočtu výkonových odpisů

Rok a počet vyrobených kusů	Výpočet (oprávky)	Účetní odpis	Zůstatková cena
2010 – 15 000 ks	$(2\,000\,000/200\,000) \cdot 15\,000$	150 000 Kč	1 850 000 Kč
2011 – 35 000 ks	$(2\,000\,000/200\,000) \cdot 35\,000$	350 000 Kč	1 500 000 Kč
2012 – 50 000 ks	$(2\,000\,000/200\,000) \cdot 50\,000$	500 000 Kč	1 000 000 Kč
2013 – 75 000 ks	$(2\,000\,000/200\,000) \cdot 75\,000$	750 000 Kč	250 000 Kč
2014 – 25 000 ks	$(2\,000\,000/200\,000) \cdot 25\,000$	250 000 Kč	0 Kč
Celkem – 200 000 ks		2 000 000 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpis za jeden vyrobený kus se spočítá jako cena pořízení 2 000 000 dělená celkovým počtem kusů vyrobených výrobků 200 000 ks. Odpis za 1 vyrobený kus je tedy 10 Kč.

3.3.2 Daňové odpisy

„Daňové odpisy mohou být koncipovány jako roční nebo jako měsíční s tím, že každému z těchto typů odpovídají jiné charakteristiky.“²² Odepisuje se z pořizovací ceny majetku až do výše pořizovací ceny nebo zvýšené pořizovací ceny a zaokrouhluje se na celé koruny nahoru.

Tyto typy odpisů jsou používány pouze pro dlouhodobý majetek.

➤ Dlouhodobý hmotný majetek:

- samostatné movité věci nebo soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč (doba užívání delší než 1 rok),
- stavby, základní stádo, tažná zvířata, pěstelské celky trvalých porostů (délka plodnosti je delší než 3 roky), jiný dlouhodobý majetek.

➤ Dlouhodobý nehmotný majetek:

- vstupní cena nehmotného majetku je vyšší než 60 000 Kč,
- software, ocenitelná práva, zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

Odepisovat lze pomocí metody lineární (rovnoměrné) nebo metody zrychlené. Ta metoda, která je zvolena na počátku (po zahájení odpisování), musí být dodržena po celou dobu odepisování. Odpisování může být z podnětu poplatníka odloženo nebo přerušeno. Odpisovaný hmotný majetek je tříděn podle jednotlivých opisových skupin.

- Oprávky – jsou součtem odpisů za dobu užívání dlouhodobého majetku.
- Zůstatková cena – spočte se jako rozdíl vstupní ceny a oprávek.

Pravidla daňových odpisů upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů.

f) Lineární (rovnoměrné) odpisování

Přenáší vstupní cenu hmotného majetku do základu daně v konstantní rychlosti (s výjimkou prvního roku odpisování a roku vyřazení odpisovaného majetku) po celou dobu odpisování.

²² Vančurová, Láchová (2012)

Tato metoda nerespektuje fakt, že majetek je ve většině případů v prvních letech užíván nejvíce. Odpisuje se ze vstupní ceny formou odpisových sazeb.

Vzorec pro výpočet odpisu v prvním roce odpisování:

$$Odpis_1 = \frac{\text{vstupní cena} \cdot OS_1}{100}, \quad (1)$$

kde $Odpis_1$ je odpis v prvním roce odpisování a OS_1 je odpisová sazba pro první rok odpisování.

Vzorec pro výpočet odpisů v dalších letech odpisování:

$$Odpis_n = \frac{\text{vstupní cena} \cdot OS_n}{100}, \quad (2)$$

kde $Odpis_n$ je odpis v dalších letech odpisování a OS_n je odpisová sazba v dalších letech odpisování.

Pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku jsou přiřazeny odpisovým skupinám podle Tab. 3.4 tyto maximální roční odpisové sazby.

Tab. 3.4 Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Marková 2014)

Tyto odpisové sazby jsou stanoveny jako maximální. Záleží na poplatníkovi, zda bude odpisovat dle těchto maximálních stanovených odpisových sazeb, nebo si zvolí jiný odpisový plán s nižšími odpisovými sazbami.

Tab. 3.5 vyjadřuje roční odpisové sazby při zvýšení odpisů v prvních letech odpisování jednotlivě o 20 %, 15 % a 10 %.

Tab. 3.5 Roční odpisové sazby při zvýšení odpisů v prvních letech odpisování

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10
Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10
Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %			
Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Marková 2014)

g) Zrychlené odpisování

U zrychleného odpisování používáme odpisové koeficienty. U této metody se vypočítá odpis jinak v prvním roce odpisování a jinak v dalších letech odpisování.

V prvním roce odpisování se odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro první rok zrychleného odpisování.²³

Vzorec pro výpočet odpisu v prvním roce odpisování:

$$Odpis_1 = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient}_1}, \quad (3)$$

kde koeficient_1 je koeficientem pro první rok odepisování.

Za specifických podmínek lze odpis v prvním roce odpisování zvýšit o:

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví,
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod,
- 10 % vstupní ceny hmotného majetku zaříděného v odpisových skupinách 1 až 3.

²³ Pelc, Pelech (2014)

V dalších letech odpisování se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro další léta odpisování (zrychleného odpisování) a počtem let, po kterou byl již majetek odepisován. V druhém roce odpisování je odpis nejvyšší a poté postupně klesá.

Vzorec pro výpočet odpisů v dalších letech odpisování:

$$Odpis_n = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient}_n - r}, \quad (4)$$

kde koeficient_n je koeficientem pro další roky odpisování a r označuje počet let, po které byl dlouhodobý majetek již odepisován.

Pro zrychlené odpisování hmotného majetku jsou přiřazeny odpisovým skupinám podle Tab. 3.6 následující koeficienty.

Tab. 3.6 Koeficienty odpisových skupin pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1.	3	4	3
2.	5	6	5
3.	10	11	10
4.	20	21	20
5.	30	31	30
6.	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Marková 2014)

3.4 Model pro výpočet daně z příjmů právnických osob

Existuje více než jen jedna možnost jak správně vypočítat daň z příjmů právnických osob. Avšak nijak zvlášť se nemohou od sebe tyto způsoby (metody) lišit.

Tab. 3.7 znázorňuje možný postup při výpočtu daně z příjmů právnických osob.

Tab. 3.7 Model výpočtu daně z příjmů právnických osob

Provozní výnosy (účtová skupina 60 – 64)
Provozní náklady (účtová skupina 50 – 55)
= Provozní výsledek hospodaření
Finanční výnosy (účtová skupina 66)
Finanční náklady (účtová skupina 56 – 57)
= Finanční výsledek hospodaření
Výsledek hospodaření z běžné činnosti (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření)
Mimořádné výnosy (účtová skupina 68)
Mimořádné náklady (účtová skupina 58)
Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti
Účetní výsledek hospodaření (výsledek hospodaření z běžné činnosti + výsledek hospodaření z mimořádné činnosti)
+ náklady daňově neuznatelné
- výnosy nezahrnované do základu daně
± rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetní odpisy – daňové odpisy)
Základ daně
- odčitatelné položky od základu daně dle § 34 ZDP
Základ daně snížený o odčitatelné položky (§ 34 ZDP)
- odčitatelné položky od základu daně dle § 20 odst. 8 ZDP
Upravený základ daně snížený o odčitatelné položky (§ 20 odst. 8 ZDP)
Základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů
Daň z příjmů PO splatná dle § 21 odst. 1 ZDP (sazba daně pro rok 2014 je 19 %)
- slevy na dani dle § 35 ZDP
Daň z příjmů splatná po slevách
- zálohy na daň
Nedoplatek nebo přeplatek na dani z příjmů PO
Účetní výsledek hospodaření
- daň z příjmů splatná po slevách
± daň z příjmů odložená
Zisk po zdanění (disponibilní zisk)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pelc, Pelech (2014)

3.4.1 Postup při výpočtu účetního výsledku hospodaření a DPPO

Ke zjištění samotného účetního výsledku hospodaření je třeba znát výsledky hospodaření z běžné činnosti a mimořádné činnosti, které po sečtení tvoří účetní výsledek hospodaření.

- **Výsledek hospodaření z běžné činnosti** – tvoří ho výsledky hospodaření z provozní a finanční činnosti.

- **Výsledek hospodaření z provozní činnosti** je rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady, které přímo souvisejí s hlavní činností firmy.

Provozní výnosy – jsou výnosy související s běžnou provozní činností podniku. Patří sem například tržby z prodeje služeb, tržby za zboží, ostatní provozní výnosy.

Provozní náklady – jsou náklady související s běžnou provozní činností podniku. Patří sem například spotřeba materiálu, spotřeba energie, ostatní služby, mzdové náklady, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ostatní provozní náklady.

- **Výsledek hospodaření z finanční činnosti** je rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady.

Finanční výnosy – jsou výnosy z finančních operací, jako jsou například tržby z prodeje cenných papírů a podílů, úroky, kursové zisky, ostatní finanční výnosy. Souvisí s běžnou činností podniku.

Finanční náklady – jsou náklady související s finančními operacemi, kterými jsou například prodané cenné papíry a podíly, úroky, kursové ztráty, ostatní finanční náklady. Souvisí s běžnou činností podniku.

- **Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti** je rozdíl mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady.

Mimořádné výnosy – jsou výnosy z mimořádných událostí jako například výnosy ze změny metody, ostatní mimořádné výnosy.

Mimořádné náklady – jsou náklady z mimořádných událostí. Příkladem jsou škody (živelné pohromy), ostatní mimořádné náklady.

Součtem výsledku hospodaření z běžné činnosti a výsledku hospodaření z mimořádné činnosti získáme

3.4.2 Postup při zjištění základu daně

Ke zjištěnému účetnímu výsledku hospodaření přičteme náklady nedaňové (daňově neuznatelné), odečteme výnosy nezahrnované do základu daně a použijeme rozdíl mezi účetními odpisy a daňovými odpisy.

Náklady daňově neuznatelné – jsou náklady, které dle zákona o daních z příjmů nejsou prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Těmito náklady jsou například:

- Náklady na reprezentaci – jsou daňově neuznatelné v plné výši,
- Ostatní sociální pojištění – při pojištění nad rámec zákonné výše,
- Sociální náklady individuálního podnikatele – jsou daňově neuznatelné v plné výši,
- Ostatní sociální náklady – při pojištění nad rámec zákonné výše,
- Ostatní daně a poplatky – daňově neuznatelné jsou jen daň darovací, daň dědická a daň z nabytí nemovitých věcí (přepis a platba daně),
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – daňově neuznatelný je rozdíl mezi účetní hodnotou prodaného majetku neodpisovaného a jeho prodejní cenou,
- Dary – jsou daňově neuznatelné v plné výši. Také je lze následně použít jako odčitatelnou položku od základu daně, avšak pouze do limitu výše rámce stanoveného zákonem,
- Ostatní pokuty a penále – daňově neuznatelné jsou pouze pokuty a penále nesmluvní,
- Odpis pohledávky – je daňově neuznatelný náklad za předpokladu, že nesplňuje podmínky uvedené v § 24/2/y ZDP,
- Úroky – daňově neuznatelné jsou ty úroky, o kterých to stanovuje § 25/1/w ZDP,
- Tvorba a zúčtování ostatních rezerv, tvorba a zúčtování finančních rezerv, tvorba a zúčtování mimořádných rezerv, tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti, tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti, tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti – všechny tyto položky jsou daňově neuznatelné v plné výši,
- Manka a škody z provozní činnosti, manka a škody z finanční činnosti, škody – daňově neuznatelným nákladem je výše částky manka přesahující náhradu za něj. Avšak škody ze živelných pohrom a škody způsobené neznámým pachatelem jsou zahrnovány do základu daně v plné výši.

Výnosy nezahrnované do základu daně

- Úroky – nejsou zahrnovány do základu daně, pokud jde o úroky, které již podlely srážkové dani a nejedná-li se o úroky z bankovního účtu.

- Výnosy z dlouhodobého a krátkodobého finančního majetku – nejsou zahrnovány do základu daně, pokud jde o dividendy, které již podlely srážkové dani.²⁴

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetní odpisy – daňové odpisy)

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – daňově neuznatelným nákladem je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (pokud je výsledek kladný – přičteme, pokud je výsledek záporný – odečteme).

3.4.3 Úprava základu daně, výpočet daně a zisk po zdanění

Dále jsou od základu daně odečteny odčitatelné položky od základu daně dle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP. Základ daně snížený o odčitatelné položky je následně zaokrouhlený na celé 1 000 Kč dolů.

Z takto upraveného základu daně je poté vypočtena daň z příjmů právnických osob splatná dle § 21 odst. 1 ZDP. Sazba daně je pro rok 2014 stanovena ve výši 19 %. Od vypočtené daně se dále odečtou možné slevy na dani dle § 35 ZDP (například zaměstnavateli, který zaměstnává zaměstnance se zdravotním postižením). Tímto je zjištěna daň z příjmů právnických osob splatná po slevách.

Zisk po zdanění neboli disponibilní zisk se vypočte jako rozdíl účetního výsledku hospodaření a vypočtené dani po slevách.²⁵

²⁴ Marková (2014)

²⁵ Pelc, Pelech (2014)

4 Analýza daně z příjmů právnických osob

Tato kapitola se zabývá praktickým využitím rozboru z předešlých kapitol. Postupem při výpočtu daně z příjmů právnických osob včetně postupu při vyplnění daňového přiznání a možné efektivní řešení snížení daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob. Výpočet daně z příjmů právnických osob je v této kapitole ilustrován na konkrétním příkladu **fiktivní společnosti BIE, s. r. o. a společnosti ZYZZ, s. r. o.**

Cílem této kapitoly je analyzovat povinnosti právnických osob týkajících se daně z příjmů a ukázat si jak je možné optimalizovat vzniklou daňovou povinnost takového účetní jednotky. Posledním bodem kapitoly je komparace právnické osoby (s. r. o.) a fyzické osoby, (OSVČ).

Při vyplňování daňového přiznání použijeme dostupný tiskopis pro rok 2013, avšak budeme postupovat dle platného znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, účinného od 1. 1. 2014, jelikož tiskopis pro zdaňovací období započatá v roce 2013 s označením 25 5404 MFin 5404 vzor č. 24 toto znění zákona nezohledňuje.

4.1 Modelový příklad výpočtu DPPO u s. r. o.

Na následujícím příkladu fiktivní s. r. o. je znázorněn výpočet daně z příjmů právnických osob.²⁶ Detailní zadání příkladu je vypracováno nejen pro výpočet daně z příjmů, ale i pro účely daňového přiznání.

Název a sídlo společnosti: BIE, s. r. o.

Jeseník, náměstí Pohromy 91, 793 77, Česká republika

DIČ: CZ12345678

IČ: 12345678

číslo telefonu: 777 111 222

bankovní účet: 1234567890/0100

Hlavní činností společnosti je nákup a prodej zboží pro fitness (obchodní činnost), je plátcem DPH a zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Tato fiktivní společnost vykazuje v Tab. 4.1 a Tab. 4.2 v roce 2014 následující údaje o nákladech a výnosech.

²⁶ Modelový příklad výpočtu DPPO u společnosti s. r. o. bude dále označován jako příklad 1

Tab. 4.1 Náklady společnosti

označení	popis nákladu	částka v Kč
N1	501 – Spotřeba materiálu	145 860
N2	502 – Spotřeba energie	34 235
N3	504 – Prodané zboží	88 760
N4	513 – Občerstvení během porady společnosti	28 550
N5	518 – Telefonní hovory	76 945
N6	518 – Služby daňového poradce	116 120
N7	511 – Náklady na opravy a udržování	16 050
N8	521 – Mzdové náklady zaměstnanců	144 350
N9	543 – Dary (dětskému domovu)	80 000
N10	545 – Pokuta FÚ za účetnictví	4 500
N11	549 – Manka a škody z provozní činnosti (nebylo předepsáno k úhradě)	24 255
N12	551 – Odpis automobilu Škoda Octavia (účetní odpisy)	123 600
N13	561 – Cena pořízení prodaných cenných papírů (nejedná se o cenné papíry mateřské nebo dceřiné společnosti)	24 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.2 Výnosy společnosti

označení	popis výnosu	částka v Kč
V1	604 – Prodej zboží	703 650
V2	602 – Prodej služeb	321 485
V3	642 – Tržby z prodaného materiálu	92 375
V4	661 – Prodané cenné papíry (nejedná se o cenné papíry mateřské nebo dceřiné společnosti)	54 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Ztráta minulých let u společnosti BIE, s. r. o. činí 95 000 Kč. Uplatní ztrátu z minulých let v její celkové výši. Daňové odpisy činí 78 600 Kč.

Provozní výnosy = $V1 + V2 + V3 + V4 = 1\,117\,510$ Kč

Provozní náklady = $N1 + N2 + N3 + N4 + N5 + N6 + N7 + N8 + N9 + N10 + N11 + N12 = 862\,225$ Kč

Provozní výsledek hospodaření = $1\,117\,510$ Kč – $838\,225$ Kč = $279\,285$ Kč

Finanční výnosy = $V4 = 54\,000$ Kč

Finanční náklady = $N13 = 24\,000$ Kč

Finanční výsledek hospodaření = $54\,000$ Kč – $24\,000$ Kč = $30\,000$ Kč

Mimořádné výnosy = 0 Kč

Mimořádné náklady = 0 Kč

Mimořádný výsledek hospodaření = 0 Kč

➤ **Účetní výsledek hospodaření = 279 285 Kč + 30 000 Kč + 0 Kč = 309 285 Kč**

309 285 Kč (účetní výsledek hospodaření)
+ 28 550 Kč (N4)
+ 80 000 Kč (N9)
+ 24 255 Kč (N11)
+ 24 000 Kč (N13)
<hr/>
466 090 Kč (ZD)

Po přičtení daňově neuznatelných položek k účetnímu výsledku hospodaření nám vzniká základ daně o výši 466 090 Kč.

466 090 Kč (ZD)
+ 45 000 Kč (účetní odpisy–daňové odpisy)
<hr/>
511 090 Kč (ZD upravený o rozdíl odpisů)

Základ daně upravený o rozdíl účetních a daňových odpisů.

511 090 Kč (ZD upravený o hodnotu odpisů)
– 95 000 Kč (daňová ztráta minulých let)
<hr/>
416 090 Kč (snížený ZD)

Upravený základ daně, od kterého je odečtena daňová ztráta minulých let, je ve výši 416 090 Kč.

416 090 Kč (ZD snížený o daňovou ztrátu)
– 41 609 Kč (10 % z 416 090 Kč)
<hr/>
374 481 Kč (upravený ZD)

➤ Zaokrouhlený základ daně na celé tisícikoruny dolů = 374 000 Kč

➤ **Daň z příjmů PO (19 %) = 374 000 Kč · 0,19 = 71 060 Kč**

Disponibilní zisk společnosti = 309 285 Kč – 71 060 Kč = 238 225 Kč

Společnost BIE, s. r. o. odvede v za rok 2014 daň z příjmů právnických osob ve výši 71 060 Kč.

Tuto výši daně může společnost ovlivnit například prostřednictvím použité metody odpisování (lineární, zrychlená) dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo uvážením možnosti zaměstnat osobu se zdravotním postižením. Společnost by se však měla ohlížet, aby druh zdravotního postižení osoby neměl zásadní vliv na její výkon práce (v souladu s efektivitou práce).

V takovém případě je tedy důležité uvážit, na kterou pracovní pozici je nejvhodnější tuto osobu se zdravotním postižením zaměstnat, zda je to vůbec pro společnost v přítomné době výhodné či ne a v neposlední řadě, jestli je tato osoba vůbec schopna splňovat požadavky společnosti na dané pracovní místo (v souvislosti se stupněm a druhem postižení).

4.2 Postup při podání daňového přiznání

Daňové tiskopisy včetně příloh a pokynů pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob vydává a upravuje Ministerstvo financí.

Pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob se použije tiskopis včetně příloh a pokynů vydaný pro aktuální rok. Při vyplňování tiskopisu přiznání k dani z příjmů právnických osob je nutno řídit se dle pokynů k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob.

a) Záhlaví

V záhlaví tiskopisu je nejprve vyplněn oficiální název místně příslušného finančního úřadu. V případě společnosti BIE, s. r. o. je to Olomoucký kraj a územní pracoviště, kde je umístěn spis k dani z příjmů právnických osob, je město Jeseník.

Na řádku 01 se nachází daňové identifikační číslo (DIČ) CZ12345678 a na řádku 02 identifikační číslo (IČ) 12345678. Společnost na řádku 03 v přiznání uvede, že podává řádné daňové přiznání. Dále je vyplněn na řádku 04 kód rozlišení daňového přiznání, kde první místo zleva označuje typ poplatníka a druhé místo zleva označuje typ daňového přiznání. V tomto případě se použije na řádku 04 kombinace 1A, jelikož společnost spadá do typu ostatních poplatníků, jenž jsou v pokynech k vyplnění dani z příjmů právnických osob vedeny pod číslem 1. Písmeno A označuje, že je podáváno daňové přiznání za zdaňovací období. Dále se uvede, že zdaňovacím obdobím, nebo obdobím, za které je podáváno daňové přiznání společnosti, je od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014.

b) I. oddíl

Tento oddíl tiskopisu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob slouží k uvedení základních údajů o poplatníkovi. Do názvu poplatníka se uvede název společnosti,

včetně dodatku, jenž označuje její právní formu. Na řádku 05 je tedy název BIE, s. r. o. Do ostatních polí řádku 06 (a – f) je uvedené sídlo společnosti, které se nachází na území České republiky, na ulici náměstí Pohromy 91 v obci Jeseník se směrovacím číslem 793 77. Dále číslo telefonu (777 111 222). Na řádku 07 bankovní spojení je číslo účtu společnosti 1234567890/0100.

V dalších polích řádků 08 – 12 se uvede:

- přiznání nezpracoval a nepředložil daňový poradce,
- společnost nemá zákonnou povinnost ověření účetní závěrky auditorem,
- účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích jsou přiloženy
- společnost neuskutečnila transakce s osobami kapitálově spojenými,

Hlavní převažující činností společnosti je obchodní činnost (nákup a prodej). Tento údaj se nachází na řádku 13.

c) II. oddíl

Je oddíl, jenž obsahuje částky a výpočty, kterými je postupně vypočtena výsledná daň z příjmů právnických osob. V tomto oddíle se částky jednotlivých položek uvádějí zaokrouhlené na celé koruny. (vychází se z § 146 daňového řádu, pokud není v náplni příslušné položky uvedeno jinak).

Na řádku 10 je vyplněn výsledek hospodaření společnosti před zdaněním (zisk nebo ztráta) a uvede se také, ke kterému dni je tak učiněno. V tomto případě činí výsledek hospodaření společnosti BIE, s. r. o. 309 285 Kč.

Řádek 40 obsahuje náklady (výdaje) neuznávané za náklady (výdaje) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (jenž vymezuje § 25 a § 24 zákona), avšak za podmínky, že jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření (rozdíl mezi náklady a výnosy nebo příjmy a výdaji). Společnost má tyto náklady v celkové výši 156 805 Kč. Tyto konkrétní nákladové položky jsou uvedeny v tabulce A, přílohy č. 1 II. oddílu.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je uveden na řádku 50. Daňové odpisy společnosti (automobil Škoda Octavia), která zvolila zrychlené odpisování, jsou pro tento rok ve výši 78 600 Kč a účetní odpisy jsou ve výši 123 600 Kč.

$$\text{řádek 50} = \frac{123\,600\text{ Kč} - 78\,600\text{ Kč}}{45\,000\text{ Kč}}$$

Řádek 70 obsahuje mezisoučet řádků 20 – 62. Proto jsou sečteny řádky 40 (156 805 Kč) a 50 (45 000 Kč), které se rovnají částce 201 805 Kč.

d) Příloha č. 1 II. oddílu

Dále se pokračuje v této příloze č. 1 II. oddílu, kde se v záhlaví vyplní identifikační číslo a daňové identifikační číslo.

Tabulka A zobrazuje rozdělení nákladů (výdajů) neuznávaných za náklady (výdaje) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů (uvedených na řádku 40), které jsou uvedeny podle účtových skupin v účtové třídě nákladů.

Do této tabulky se uvedou následující údaje:

řádek 1 – náklady na reprezentaci	28 550 Kč
řádek 2 – dary	80 000 Kč
řádek 3 – manka a škody z provozní činnosti	24 255 Kč
řádek 4 – prodané cenné papíry a podíly	24 000 Kč
řádek 13 – celkem	156 805 Kč

Tabulka B, písmena a) se doplní o daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona.

Společnost BIE, s. r. o. pořídila automobil Škoda Octavia v roce 2014. Rozhodla se pro zrychlené odpisování a zařadila automobil do 2. odpisové skupiny. Proto se řádek doplní o částku 78 600 Kč, jelikož daňový odpis automobilu Škoda Octavia (dle zrychleného odpisování) pro rok 2014 činí 78 600 Kč.

Řádek 11 obsahuje částku daňových odpisů hmotného a nehmotného majetku celkem, což je v tomto případě částka 78 600.

V tabulce E na řádku 1 se uplatní daňová ztráta, která společnosti v minulosti vznikla (dle § 34 odst. 1 až 3 zákona). Ve sloupci 1 se tedy vyplní zdaňovací období, kdy tato ztráta vznikla (od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012). Sloupec 2 obsahuje výši daňové ztráty, která vznikla za toto období. Tato ztráta činila 95 000 Kč. Ve sloupci 4 se vyplní, jakou část z této dosažené ztráty chce společnost v daném zdaňovacím období odečíst.

Na řádku 9 ve sloupci 4 se vyplní celková částka daňové ztráty odečtená v daném zdaňovacím období.

V tabulce G se uvede na řádku 1 celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona, kterou je částka 80 000 Kč.

Na řádku 200 se dále uvede částka 511 090 Kč, která představuje základ daně před úpravou. Stejná částka se uvede i na řádku 220, protože se neprováděla žádná úprava podle řádků 201 a 210.

Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona v částce 95 000 Kč, kterou detailněji popisuje tabulka E, se uvede na řádek 230.

V řádku 250 se uvede částka 456 090 Kč, která se zjistí rozdílem částek řádku 220 a řádku 230 (511 090 Kč – 95 000 Kč).

Řádek 260 se doplní o částku 41 609 Kč. Ta je zjištěna po vypočtení 10 % z částky 416 090 Kč (řádek 250). Řádek 260 se doplní o tuto částku, protože je nižší jak částka 80 000 Kč (hodnota darů).

Základem daně zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů je po předchozích úpravách částka 374 000 Kč, která se nachází na řádku 270.

Aktuální sazba daně z příjmů právnických osob pro tento rok je uvedena na řádku 280 ve výši 19 %. Výsledná daňová povinnost, která je uvedena na řádku 290 se vypočte jako součin řádku 270 a řádku 280.

Po tomto výpočtu tedy dosadíme do řádku 290 částku 71 060 Kč. Tuto částku doplníme i do řádků 310, 330, 340 a 350 (společnost neuplatňuje žádné slevy, zápočet daně zaplacené v zahraničí a nepočítá ani samostatný základ daně).

e) V. oddíl

V tomto oddíle se uvede v řádku 4 částka výsledné daňové povinnosti z řádku 360 II. oddílu v záporné hodnotě (se znaménkem mínus). Tato výsledná daňová povinnost společnosti BIE, s. r. o. je nedoplatek ve výši (–) 71 060 Kč.²⁷

Uvažujme, že společnost podává společně s daňovým přiznáním přílohu s řádně vypracovanou účetní závěrkou, která není součástí (příloh) této práce.

Příloha č. 1 obsahuje vyplněné přiznání k dani z příjmů právnických osob pro fiktivní společnost BIE, s. r. o.

²⁷ Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob [online]. [14. 3. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-1_25.pdf?201405051637

4.3 Možnosti optimalizace daňové povinnosti

Optimalizací daňové povinnosti se snaží daňový subjekt minimalizovat svou daňovou povinnost, protože každý poplatník daně chce, aby výše hodnoty jeho daňové povinnosti byla pro něj v daném okamžiku co nejvýhodnější.

Dosáhnout optimalizace daňové povinnosti lze daňovou úsporou, neboli využitím všech alternativních možností snížení základu daně a vypočtené daně v rámci platných zákonů. Má možnost daň odložit do budoucna pomocí využití daňových rezerv. V případě, že daňový subjekt použije k optimalizaci daňové povinnosti nelegálních postupů, pak hovoříme o daňovém úniku.

Poplatník může optimalizovat svou daňovou povinnost použitím různých technik daňových odpisů, které mají dopad na základ daně. Někdy poplatník daně potřebuje základ daně zvýšit, aby mohl využít různá zvýhodnění, jakými jsou například slevy na dani. Ve většině případů se však poplatníci daně snaží svou daňovou povinnost snížit (například využitím zrychlených odpisů).

4.3.1 Možnosti optimalizace daňové povinnosti formou odčitatelných položek

V následujících bodech si předvedeme možnou optimalizaci daňové povinnosti pomocí odčitatelných položek a její dopady na výslednou daňovou povinnost a disponibilní zisk společnosti v návazání na předchozí příklad 1 (fiktivní společnost BIE, s. r. o.).

Pomocí komparace zjistíme, zda je výhodné vynaložit na tyto odčitatelné položky od základu daně prostředky ve formě nákladů (výdajů) pro konkrétní společnost, či naopak.

Mezi položky odčitatelné od základu daně (§ 34 a § 20 zákona o daních z příjmů) patří položky:

- a) **Daňová ztráta** (§ 34 odst. 1 a § 38n ZDP)
- b) **Výdaje na výzkum a vývoj** (§ 34 odst. 4 až § 34e ZDP)
- c) **Bezúplatné poskytnuté plnění** (§ 20 odst. 8 ZDP)

h) Optimalizace daňové povinnosti – daňová ztráta

*„Pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou.“*²⁸ Pokud společnosti vznikne daňová ztráta, má možnost celou

²⁸ Marková (2014)

touto výší nebo jen její částí, snížit základ daně a to v pěti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, ve kterém vznikla (byla vyměřena). Společnost má tedy možnost rozložit vzniklou daňovou ztrátu do více (však maximálně pěti) zdaňovacích období dle jejího rozhodnutí.

V příkladu 1 společnost BIE, s. r. o. uplatní vzniklou daňovou ztrátu ve výši 95 000 Kč ve zdaňovacím období, ke kterému tato ztráta vznikla.

Na následujících výpočtech si znázorníme, jak by se změnila daňová povinnost za předpokladu, že by se společnost rozhodla uplatnit ve zdaňovacím období 2014 jen část odpočtu daňové ztráty ve výši 50 000 Kč z celkové výše 95 000 Kč.

➤ **Účetní výsledek hospodaření = 279 285 Kč + 30 000 Kč + 0 Kč = 309 285 Kč**

Postupnými výpočty jako v příkladu 1 dojdeme až k výpočtu odčitatelných položek od základu daně dle § 34 ZDP, ve kterém dle uvážení společnosti využijeme k odpočtu jen část vzniklé daňové ztráty a to ve výši 50 000 Kč.

511 090 Kč (ZD upravený o hodnotu odpisů)
– 50 000 Kč (odpočet části daňové ztráty)
<hr/>
461 090 Kč (snížený ZD)

Po odečtení části daňové ztráty minulých let je základ daně ve výši 461 090 Kč. Po dalších úpravách dojdeme k výpočtu daně z příjmů PO.

➤ **Daň z příjmů PO (19 %) = 414 000 Kč · 0,19 = 78 660 Kč**

Disponibilní zisk společnosti = 309 285 Kč – 78 660 Kč = 230 625 Kč

V případě, že společnost využije odpočtu jen části daňové ztráty ve výši 50 000 Kč je docíleno toho, že daňová povinnost bude oproti příkladu 1 vyšší o 7 600 Kč a disponibilní zisk společnosti se nám sníží o tuto částku 7 600 Kč.

Proti tomu však může v následujících čtyřech zdaňovacích obdobích využít zbytek odpočtu o výši 45 000 Kč z celkové částky daňové ztráty 95 000 Kč. Záleží jen na společnosti, kdy toho pro ni bude výhodnější využít.

Tímto výpočtem je docíleno zjištění, že tento druh optimalizace není za daných podmínek pro společnost efektivní.

i) Optimalizace daňové povinnosti – výdaje na výzkum a vývoj

Pro poplatníky daně, představují náklady (výdaje) na výzkum a vývoj efektivní možnost daňové optimalizace. Podmínky pro využití odpočtu těchto nákladů (výdajů) vymezuje § 34b ZDP. Pokud je považován dle zmíněného zákona za daňově uznatelný, lze odpočet tohoto nákladu (výdaje) rozložit podobně jako je tomu u daňové ztráty do tří následujících daňových období po období, kdy tento náklad (výdaj) vznikl. Avšak u poplatníků, kteří využívají přímé dotace, musí počítat s tím, že na náklady, na které byla i jen z části poskytnuta dotace nebo jiná podpora z veřejných zdrojů, nelze odpočet uplatnit.

Pokud je dle zákona považován za daňově uznatelný náklad, pak snižuje základ daně a mimo to je od základu daně i plně odčitatelný. Konkrétní využití si znázorníme aplikací tohoto odpočtu výdajů na výzkum a vývoj na předchozím příkladu společnosti BIE, s. r. o.

Řekněme, že tato společnost se rozhodne vynaložit výdaje na výzkum a vývoj výrobních postupů během zdaňovacího období ve výši 60 000 Kč a z důvodů minimalizace daňové povinnosti se rozhodne použít možný odpočet výdajů vynaložených na výzkum a vývoj dle zákona v plné výši za aktuální zdaňovací období (2014). Možný odpočet na tyto výdaje na podporu výzkumu a vývoje je stanoven v souladu dle § 34a ZDP. Poté bude úprava příkladu vypadat následovně.

➤ **Účetní výsledek hospodaření = 219 285 Kč + 30 000 Kč + 0 Kč = 249 285 Kč**

Provozní náklady společnosti budou zvýšeny o 60 000 Kč a účetní výsledek hospodaření se bude tedy rovnat 249 285 Kč. Společnost chce minimalizovat daňovou povinnost, a proto se rozhodne odpočíst výdaje vynaložené na výzkum a vývoj dle zákona v plné výši za aktuální zdaňovací období (2014).

Postupnými výpočty jako v předešlém příkladu dojdeme až k výpočtu odčitatelných položek od základu daně dle § 34 ZDP.

$$\begin{array}{r} 356\,090 \text{ Kč (upravený ZD)} \\ - 60\,000 \text{ Kč (výdaje na výzkum a vývoj)} \\ \hline 296\,090 \text{ Kč (snížený ZD)} \end{array}$$

Základ daně snížený o výdaje na výzkum a vývoj je ve výši 296 090 Kč. Po následné úpravě (odpočtu hodnoty darů) dojdeme k výpočtu daně z příjmů PO.

➤ **Daň z příjmů PO (19 %) = 266 000 Kč · 0,19 = 50 540 Kč**

Disponibilní zisk společnosti = 249 285 Kč – 50 540 Kč = 198 745 Kč

Investicí do výzkumu a vývoje by se daňová povinnost společnosti BIE, s. r. o. snížila o 20 510 Kč a její disponibilní zisk by se zvýšil o 39 480 Kč oproti tomu, kdyby tato investice nebyla zrealizována. Z hlediska efektivnosti by tyto výdaje na výzkum a vývoj byly pro společnost přínosné.

Pokud by se společnost rozhodla uplatnit za aktuální zdaňovací období (2014) pouze část odpočtu z celkové částky 60 000 Kč, pak by daňová povinnost společnosti BIE, s. r. o. byla vyšší a její disponibilní zisk by byl nižší (oproti tomu, když uplatní celkovou výši odpočtu v daňovém přiznání ihned ke zdaňovacímu období, kdy byly na tento výdaj vynaloženy prostředky).

Za stanovených podmínek tedy dochází k efektivnímu snížení daňové povinnosti.

j) Optimalizace daňové povinnosti – bezúplatné poskytnuté plnění

Dle zákona o dani z příjmů, lze od daně snížené podle § 34 odečíst hodnotu bezúplatného plnění (darů) poskytnutého obcím, krajům, právnickým osobám se sídlem na území ČR, školství, zdravotnické, ekologické, humanitární společnosti a dalším, které jsou vyjmenovány v § 34 odst. 8. Pro rok 2014 je možné v úhrnu odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého dle § 34 a minimální hodnota daru je stanovena v absolutní výši 2 000 Kč.

V příkladu 1 společnost BIE, s. r. o. poskytla dary dětskému domovu ve výši 80 000 Kč. Dary patří mezi náklady (výdaje) daňově neuznatelné a proto je o tuto částku 80 000 Kč zvýšen účetní výsledek hospodaření tak jako o ostatní náklady (výdaje) daňově neuznatelné. Rovnoměrně se zvyšováním základu daně o tuto položku se také zvyšuje budoucí daňová povinnost, která je následně vypočítána.

Po tom, co je základ daně snížen o odčitatelné položky (dle § 34 ZDP) se sníží i o bezúplatné poskytnuté plnění neboli hodnotu darů a to o 10 % z tohoto sníženého základu daně. Podmínkou dle zákona o daních z příjmů však je, že takto vypočtená hodnota darů nesmí být vyšší, než skutečná hodnota poskytnutých darů (konkrétně 80 000 Kč pro společnost BIE, s. r. o.).

S vynaložením nákladů (výdajů) ve formě poskytnutých darů tedy souvisí:

- a) zvýšení provozních nákladů a tím snížení účetního výsledku hospodaření,

- b) možnost snížení o odčitatelnou položku od základu daně (10 % z upraveného ZD) dle § 20 odst. 8 ZDP.

Na následujících výpočtech si ukážeme, jaká by byla daňová povinnost a disponibilní zisk v případě, že by společnost BIE, s. r. o. nevynaložila v daném zdaňovacím období náklady (výdaje) v podobě poskytnutých darů dětskému domovu.

Provozní náklady společnosti se oproti příkladu 1 sníží o 80 000 Kč (hodnotu darů) a tím dochází ke zvýšení účetního výsledku hospodaření o tuto částku.

Účetní výsledek hospodaření = 359 285 Kč + 30 000 Kč + 0 Kč = 389 285 Kč

389 285 Kč (účetní výsledek hospodaření)
+ 28 550 Kč (N4)
+ 24 255 Kč (N11)
+ 24 000 Kč (N13)
<hr/>
466 090 Kč (ZD)

Po přičtení daňově neuznatelných nákladů k účetnímu výsledku hospodaření vzniká základ daně ve výši 466 090 Kč.

Účetní výsledek hospodaření společnosti se nezvýší o hodnotu darů (daňově neuznatelnou položku) jako v předchozím příkladu 1 a není v této situaci ani možnost snížit upravený základ daně o položku odčitatelnou od základu daně dle § 34 ZDP (10 % z upraveného ZD).

Dalšími úpravami základu daně dojdeme až k výpočtu dani z příjmů PO.

➤ **Daň z příjmů PO (19 %) = 416 000 Kč · 0,19 = 79 040 Kč**

Disponibilní zisk společnosti = 389 285 Kč – 79 040 Kč = 310 245 Kč

Ze situace vyplývá, že pokud společnost nevynaloží náklady (výdaje) v podobě poskytnutých darů dětskému domovu, tak se její daňová povinnost zvýší o 7 980 Kč. Oproti tomu se však zvýší její disponibilní zisk o 72 020 Kč (ve srovnání s příkladem 1)

V Tab. 4.3 je znázorněna komparace příkladu 1, který zahrnuje náklady (výdaje) v podobě poskytnutých darů a situace, kdy tyto náklady (výdaje) ve zdaňovacím období nevzniknou.

Tab. 4.3 Komparace daňové povinnosti příkladu 1 a zadání příkladu 1 bez darů

	včetně darů (příklad 1)	bez darů	rozdíl
Daň z příjmů PO	71 060 Kč	79 040 Kč	7 980 Kč
Disponibilní zisk	238 225 Kč	310 245 Kč	72 020 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z pohledu daňové povinnosti pro společnost je výhodnější varianta u příkladu 1, kdy vynaloží náklady (výdaje) v podobě poskytnutých darů. Vyšší disponibilní zisk by však měla společnost za předpokladu, že by tento náklad (výdaj) nerealizovala.

4.4 Komparace daňového zatížení právnické osoby a fyzické osoby

Mezi první rozhodnutí osob, začínajících podnikat, patří otázka, zda podnikat jako fyzická nebo právnická osoba. Ke správné volbě mohou tyto osoby zohlednit informací, jakými jsou:

- počet osob, chystajících se podnikat,
- potřeba kapitálu,
- obor činnosti (podnikání),
- míra rizika,
- možnosti daňové optimalizace,
- míra administrativní a ekonomické náročnosti zvolené formy (FO nebo PO).

Toto rozhodnutí se promítá do výsledné daňové povinnosti.

Na následujícím příkladu srovnáme výpočet daňové povinnosti **fiktivní společnosti ZYZZ, s. r. o.** a daňové zatížení OSVČ za zdaňovací období roku 2014. Tím zjistíme výhody a nevýhody, které přináší forma právnické osoby (s. r. o.) oproti fyzické osoby (OSVČ) ve vztahu k dani z příjmů. Tyto zjištěné informace jsou následně zobrazeny v přehledné tabulce.

Pro zjednodušení použijeme u společnosti ZYZZ, s. r. o. podobné informace a data jako u společnosti BIE, s. r. o. (příklad 1).

Společnost ZYZZ, s. r. o. vlastní 2 společníci pan Novák a pan Král. Ke konci roku 2013 je společník pan Král nucen odstoupit od společnosti z důvodů neplnění svých povinností. Po této situaci pokračuje společnost ZYZZ, s. r. o. v roce 2014 dále ve své činnosti pouze s jedním vlastníkem (panem Novákem). Pan Král se rozhodne pro rok 2014 pro podnikání jako OSVČ se stejným podnikatelským záměrem jako ve společnosti

ZYZZ, s. r. o., jelikož má potřebné zkušenosti a znalosti spojené s touto činností. Podniká tedy sám jako prodejce zboží pro fitness. Není účetní jednotkou.

První si ukážeme výpočet daně z příjmů právnické osoby, společnosti ZYZZ, s. r. o. a poté vypočteme i daň z příjmů OSVČ pana Krále včetně výdajů na sociální a zdravotní pojištění. Zjištěné výsledky u s. r. o. porovnáme s OSVČ.

4.4.1 Výpočet daně z příjmů právnických osob společnosti ZYZZ, s. r. o.

Název a sídlo fiktivní společnosti: ZYZZ, s. r. o.

Zlaté Hory, náměstí Míru 19, 795 55, Česká republika

DIČ: CZ87654321

IČ: 87654321

číslo telefonu: 666 555 444

bankovní účet: 0987654321/0100

Hlavní činností společnosti ZYZZ, s. r. o. je nákup a prodej zboží pro fitness (obchodní činnost), je plátcem DPH a zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Společnost vykazuje v Tab. 4.4 a Tab. 4.5 v roce 2014 následující údaje o nákladech a výnosech.

Tab. 4.4 Náklady společnosti

označení	popis nákladu	částka v Kč
N1	501 – Spotřeba materiálu	120 800
N2	502 – Spotřeba energie	43 250
N3	504 – Prodané zboží	60 000
N4	513 – Náklady na reprezentaci	18 400
N5	518 – Ostatní služby	92 000
N6	521 – Mzdové náklady	185 000
N7	543 – Dary (domovu důchodců)	50 000
N8	549 – Manka a škody z provozní činnosti (nebylo předepsáno k úhradě)	19 350
N9	551 – Účetní odpisy	110 000
N10	561 – Cena pořízení prodaných cenných papírů (nejedná se o cenné papíry mateřské nebo dceřiné společnosti)	13 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.5 Výnosy společnosti

označení	popis výnosu	částka v Kč
V1	604 – Prodej zboží	920 000
V2	602 – Prodej služeb	452 000
V3	661 – Prodané cenné papíry (nejedná se o cenné papíry mateřské nebo dceřiné společnosti)	48 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost vynaložila během zdaňovacího období 2014 výdaje na výzkum a vývoj ve výši 58 000 a ztráta minulých let (2012) u společnosti ZYZZ, s. r. o. činí 88 000 Kč.

Vedení společnosti je předem rozhodnuté, že za zdaňovací období 2014 uplatní v daňovém přiznání polovinu daňové ztráty a polovinu výdajů na výzkum a vývoj, které jsou stanoveny v souladu dle § 34a ZDP. Zbytek, který neuplatní, bude použit v daňovém přiznání v následujícím zdaňovacím období. Daňové odpisy společnosti činí 70 000 Kč.

Provozní výnosy = $V1+V2 = 1\,372\,000$ Kč

Provozní náklady = $N1+N2+N3+N4+N5+N6+N7+N8+N9 = 716\,800$ Kč

Provozní výsledek hospodaření = $1\,372\,000$ Kč – $716\,800$ Kč = $655\,200$ Kč

Finanční výnosy = $V3 = 48\,000$ Kč

Finanční náklady = $N10 = 13\,000$ Kč

Finanční výsledek hospodaření = $48\,000$ Kč – $13\,000$ Kč = $35\,000$ Kč

Mimořádné výnosy = 0 Kč

Mimořádné náklady = 0 Kč

Mimořádný výsledek hospodaření = 0 Kč

➤ **Účetní výsledek hospodaření** = $655\,200$ Kč + $35\,000$ Kč + 0 Kč = **$690\,200$ Kč**

690 200 Kč (účetní výsledek hospodaření)

+ 18 400 Kč (N4)

+ 50 000 Kč (N7)

+ 19 350 Kč (N8)

+ 65 000 Kč (N9)

842 950 Kč (ZD)

Po přičtení daňově neuznatelných nákladů k účetnímu výsledku hospodaření vzniká základ daně ve výši 842 950 Kč.

$$\begin{array}{r}
842\,950 \text{ Kč (ZD)} \\
+ 40\,000 \text{ Kč (účetní odpisy – daňové odpisy)} \\
\hline
882\,950 \text{ Kč (ZD upravený o rozdíl odpisů)}
\end{array}$$

Základ daně upravený o rozdíl účetních a daňových odpisů se rovná 882 950 Kč.

$$\begin{array}{r}
882\,950 \text{ Kč (ZD upravený o hodnotu odpisů)} \\
- 44\,000 \text{ Kč (daňová ztráta minulých let)} \\
\hline
838\,950 \text{ Kč (snížený ZD)}
\end{array}$$

Snížený základ daně po odpočtu daňové ztráty minulých let je ve výši 838 950 Kč.

$$\begin{array}{r}
838\,950 \text{ Kč (upravený ZD o daň.ztrátu)} \\
- 29\,000 \text{ Kč (výdaje na výzkum a vývoj)} \\
\hline
809\,950 \text{ Kč (snížený ZD)}
\end{array}$$

Snížený základ daně o výdaje na výzkum a vývoj činí 809 950 Kč.

$$\begin{array}{r}
809\,950 \text{ Kč (snížený ZD)} \\
- 80\,995 \text{ Kč (10 % z 809 950 Kč)} \\
\hline
759\,950 \text{ Kč (upravený ZD)}
\end{array}$$

Není možné odečíst hodnotu darů (10 % ze ZD) ve výši 80 995 Kč, jelikož je tato částka vyšší než 50 000 Kč. Odečteme tedy pouze 50 000 Kč.

- Upravený základ daně = 759 950 Kč
- Zaokrouhlený základ daně na celé tisícikoruny dolů = 759 000 Kč
- **Daň z příjmů PO (19 %) = 759 000 Kč · 0,19 = 144 210 Kč**

Společnosti ZYZZ, s. r. o. vzniká za zdaňovací období roku 2014 daňová povinnost ve výši 144 210 Kč.

4.4.2 Výpočet daně z příjmů OSVČ (fyzické osoby)

Pro lepší srovnání uvažujme, že podnikatel pan Král má za zdaňovací období roku 2014 pouze příjmy a výdaje z podnikání a rozdíl mezi těmito příjmy a výdaji je základ daně ve stejné výši (690 200 Kč) jako má právnická osoba společnost ZYZZ, s. r. o.

Podnikatel pan Král uplatňuje v daňovém přiznání po celý rok (12 měsíců) zdaňovacího období roku 2014 slevu na manželku bez příjmů, 2 děti a slevu na poplatníka. Poskytnul dary dětskému domovu ve výši 50 000 Kč. Nemá možnost uplatnit odčitatelnou položku daňové ztráty, jelikož podniká první rok, ale může uplatnit vynaložené výdaje na realizaci projektu výzkumu a vývoje ve výši 58 000 Kč. Tuto odčitatelnou položku uplatní v plné možné výši.

Předpokládáme, že podnikatel pan Král platí prvním rokem podnikání (2014) zálohy na sociální a zdravotní pojištění v minimální výši dle stanoveného minimálního vyměřovacího základu pro rok 2014. Celkové zaplacené zálohy jsou ve výši 22 728 Kč na sociální pojištění a 21 024 Kč na zdravotní pojištění za rok 2014 a jsou součástí nákladů OSVČ.

➤ Základ daně = 690 200 Kč

OSVČ má možnost snížit si základ daně, pokud hodnota poskytnutých darů přesahuje 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1 000 Kč. Nejvýše lze odečíst v úhrnu 15 % ze základu daně.

$$\begin{array}{r} 690\,200\text{ Kč (ZD)} \\ - 50\,000\text{ Kč (dary)} \\ \hline 640\,200\text{ Kč (snížený ZD)} \end{array}$$

V konkrétním příkladu může odečíst ze ZD pouze 50 000 Kč, protože 15 % ze ZD je ve vyšší částce 103 530 Kč.

Dále si může OSVČ snížit základ daně o odčitatelnou položku na realizaci projektu výzkumu a vývoje za zdaňovací období roku 2014 ve výši 58 000 Kč.

$$\begin{array}{r} 640\,200\text{ Kč (ZD snížený o dary)} \\ - 58\,000\text{ Kč (výdaje na výzkum a vývoj)} \\ \hline 582\,200\text{ Kč (upravený ZD)} \end{array}$$

➤ Zaokrouhlený základ daně na celé stokoruny dolů = 582 200 Kč

➤ **Daň z příjmů FO před slevami (15 %) = $582\,200 \cdot 0,15 = 87\,330$ Kč**

Od takto vypočítané daně jsou poté odečteny možné slevy na dani, kterými jsou sleva na poplatníka, manželku a dvě děti. Tímto rozdílem vzniká výsledná daňová povinnost po uplatnění slev.

87 330 Kč (daňová povinnost)
– 24 840 Kč (poplatník)
– 24 840 Kč (manželka)
– 26 808 Kč (2 děti)
<hr/>
10 842 Kč (výsledná daňová povinnost)

➤ **Daň z příjmů FO po slevách = 10 842 Kč**

Výsledná daňová povinnost OSVČ je ve výši 10 842 Kč. Dále vypočteme celkové roční odvody na sociální a zdravotní pojištění. Vypočteme je z vyměřovacího základu, který činí 50 % ze základu daně. Výsledná částka je vynásobena procentní sazbou stanovenou pro sociální pojištění 29,2 % a pro zdravotní pojištění 13,5 %. Tím je zjištěna celková výše výdajů na sociální pojištění a zdravotní pojištění OSVČ za rok 2014.

345 100 Kč (50 % ze ZD)
· 0,292 (29,2 % SP)
<hr/>
100 770 Kč (výše sociálního pojištění)

Výdaje na sociální pojištění jsou ve výši 100 770 Kč.

345 100 Kč (50 % ze ZD)
· 0,135 (13,5 % ZP)
<hr/>
46 589 Kč (výše zdravotního pojištění)

Výše výdajů na zdravotní pojištění je ve 46 589 Kč.

Celkové daňové zatížení OSVČ za rok 2014 (výsledná daň, výdaje na sociální a zdravotní pojištění) je ve výši 147 359 Kč. Cílem Tab. 4.6 je znázornit a porovnat rozdíly v základu daně, daňové sazbě, výsledné dani a výsledného daňového zatížení mezi s. r. o. a OSVČ.

Tab. 4.6 Komparace výsledné daňové povinnosti s. r. o. a OSVČ

	Právnícká osoba – s. r. o.	Fyzická osoba – OSVČ	Rozdíl
Základ daně	690 200 Kč	690 200 Kč	0 Kč
Sazba daně	19 %	15 %	4 %
Výsledná daň	144 210 Kč	10 842 Kč	133 368 Kč
Výdaje na SP a ZP u OSVČ		147 359 Kč	
Výsledná daň včetně SP a ZP u OSVČ	144 210 Kč	158 201 Kč	13 991 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Slevy na dani pro OSVČ (fyzické osoby) jsou významnou optimalizací daňové povinnosti, které právnické osoby využít nemohou. Další výhodou pro OSVČ je možný odpočet poskytnutých darů ve výši 15 % z úhrnu ZD.

Daňová povinnost právnické osoby společnosti ZYZZ, s. r. o. je v konečném výsledku menší o 13 991 Kč než celkové daňové zatížení OSVČ. Přestože počítáme ze stejného základu daně, tak ve výpočtech daně z příjmů právnické osoby (s. r. o.) a fyzické osoby (OSVČ) vznikají významné rozdíly jako:

- při výpočtu daně z příjmů PO přičítáme k ZD daňově neuznatelné položky, kdežto při výpočtu daně z příjmů OSVČ ne,
- OSVČ může na rozdíl od s. r. o. nárokovat slevy na dani, které odčítá od vypočtené daně (sleva na manželku, na děti, na studenta, apod.).

Jedním z hlavních činitelů, jenž působí na výši daňového zatížení u OSVČ jsou výdaje na sociální a zdravotní pojištění. U výpočtu daně z příjmů OSVČ je výše sociálního pojištění téměř desetkrát vyšší jak vypočtená výsledná daň a zdravotní pojištění více jak čtyřikrát vyšší.

Z řešených příkladů vyplývá, že celkové odvody v podobě daně a výdajů na sociální a zdravotní pojištění OSVČ budou vyšší než daňová povinnost společnosti ZYZZ, s. r. o.

Vzhledem k okolnostem a konkrétnímu zadání příkladů je výhodnější podnikat jako s. r. o. (právnická osoba).

5 Závěr

Daňový systém je rozsáhlé téma obsahující nejen soustavu všech daní, které v daném státě existují, ale i správu daní a povinnosti týkajících se těchto daní.

Cílem práce bylo analyzovat současný daňový systém České republiky a daň z příjmů právnických osob. Tento systém charakterizovat a detailněji se zaměřit na daň z příjmů právnických osob. Získané teoretické znalosti aplikovat na konkrétních situacích.

Daňový systém České republiky se neustále přibližuje daňovým systémům ostatních evropských zemí. Záměrem členských států EU je harmonizace daňových systémů s cílem omezit konkurenci mezi daňovými systémy.

V první části práce bylo cílem seznámit s daňovou soustavou České republiky, konstrukčními prvky daně a funkcemi daně. Dále charakterizovat jednotlivé daně vyskytující se v daňové soustavě České republiky.

Druhá část práce se věnuje legislativní úpravě daně z příjmů. Jejím úkolem je charakterizovat daně z příjmů fyzických osob, právnických osob a odpisy. Větší prostor věnuje problematice daně z příjmů právnických osob a dále uvádí možnost jejího výpočtu. Jak vypočíst daň z příjmů právnických osob zobrazuje vypracovaná tabulka (viz. Tab. 3.7), kterou následně doprovází vysvětlení jak se krok po kroku dopočíst korektního výsledku daně z příjmů právnických osob.

Poslední část práce se věnuje analýze daně z příjmů právnických osob. Hlavním cílem této části je ukázat jak správně vypočíst daň z příjmů právnické osoby společnosti a jak správně vyplnit daňové přiznání. Je doprovázena fiktivními příklady společností právnických osob a návrhy možných optimalizací daňového základu a jejich výsledné daňové povinnosti. Každý poplatník se totiž snaží, aby jeho výsledná daň byla co nejnižší.

Posledním řešeným příkladem je ve třetí části práce komparace daňové povinnosti právnické osoby s. r. o. a daňového zatížení fyzické osoby OSVČ. Dle výpočtů bylo docíleno závěru, že OSVČ vzniká vyšší daňové zatížení než s. r. o., a proto je s ohledem na zadání příkladů v tomto případě výhodnější podnikat jako právnická osoba s. r. o.

Závěrem bakalářské práce lze stanovit, že dle uvedených metod a postupů je možné samostatně a korektně vypočítat výslednou daň z příjmů právnických osob, tuto daň popřípadě optimalizovat a dle vysvětlených postupů vyplnit daňové přiznání. Základním stavebním kamenem je však teoretická znalost daňového systému České republiky a měnících se legislativních úprav daně z příjmů.

Seznam použité literatury

a) Odborná kniha:

1. KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
2. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
3. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014, úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2014. 272 s. ISBN: 978-80-247-5171-9.
4. NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
5. PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů s komentářem 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3.
6. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s. r. o.* 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 164 s. ISBN 978-80-7357-946-3.
7. PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
8. SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
9. ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
10. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

11. *Státní závěrečný účet za rok 2008 - 2010* [online]. MFČR [4. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu>
12. *Sazby hlavních daní v EU (v %)* [online]. Finance.cz [25. 2. 2014]. Dostupné z: www.finance.cz/zpravy/finance/387825-eu-jak-se-meni-sazby-dani-z-prijmu/
13. *Slevy na dani* [online]. Měsíc.cz [29. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/dane/dan-z-prijmu/pruvodce/slevy-na-dani/>
14. *Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob* [online]. Finanční správa [14. 3. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-1_25.pdf?201405051637

15. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob, vč. přílohy* [online]. Finance.cz [18. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/download/1285-priznani-k-dani-z-prijmu-pravnickych-osob-xls/>

Seznam zkratek

a. s.	akciová společnost
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FO	fyzické osoby
FÚ	finanční úřad
IČ	identifikační číslo
MF	ministerstvo financí
MFČR	ministerstvo financí České republiky
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PO	právnické osoby
PSČ	poštovní směrovací číslo
SP	sociální pojištění
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
ZD	základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZP	zdravotní pojištění
ZTP/P	zvlášť těžké postižení s potřebou průvodce

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6.5.2014



David Biedrava

Seznam příloh

Příloha č. 1: Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob